

- **Novedades en el IRPF: años 2014-2015.** *Manuel de Miguel Monterrubio y Enrique Fernández Dávila*
- **Efectos de la reforma fiscal en los impuestos cedidos.** *Francisco de Asís Pozuelo Antoni*
- **Conflictos en torno a los trabajadores expatriados residentes.** *Belén García Carretero*
- **Incrimación y autoincriminación en el procedimiento inspector.** *Carlos David Delgado Sancho*
- **El TJUE declara exento el carburante utilizado por vehículos comerciales.** *Alejandro García Heredia*
- **Fraude en el IVA y deducciones.** *Javier Bas Soria*
- **Caso práctico sobre el RE sobre servicios TRE en IVA.** *Antonio Longás Lafuente*
- **Genealogía del paradigma contable.** *José Mármol Sáez*
- **NIA-ES 520. Procedimientos analíticos.** *Javier Briones Ortega*
- **NIA-ES 530. Muestreo de auditoría.** *Javier Briones Ortega*
- **Caso práctico de Técnicos de Hacienda (promoción interna).** *Ángel González García*

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

Abril 2015 – Número 385

PRESIDENTE EJECUTIVO

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

DIRECTOR

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

COORDINADORES

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

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

CONSEJO ASESOR

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

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

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

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

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

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

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

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

José Félix Gálvez Merino (*Socio de PricewaterhouseCoopers*)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ana María Martínez Pina (*Presidenta del ICAC*)

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

Carlos Palao Taboada (*Abogado Montero-Aramburu*)

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

Fernando Ruiz Ruiz (*Presidente de Deloitte*)

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



www.cef.es

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

28010 MADRID
08012 BARCELONA
46010 VALENCIA
28010 MADRID

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

info@cef.es

902 88 89 90

REDACCIÓN, ADMINISTRACIÓN Y SUSCRIPCIONES:

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

EDITA:

Centro de Estudios Financieros, S.L.

IMPRIME:

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

DEPÓSITO LEGAL:

M-1947-1981

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

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

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



Correo electrónico: revistacef@cef.es

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

© CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

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

SUMARIO

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN (Comentarios y casos practicos)

Página

TRIBUTACIÓN

ESTUDIOS

- 36/2015** Novedades en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en los ejercicios 2014 y 2015: referencia especial a la reforma del impuesto
Developments in the Personal Income Tax in Spain in fiscal years 2014 and 2015: particular reference to tax reform 5
(Manuel de Miguel Monterrubio y Enrique Fernández Dávila)
- 37/2015** Algunos efectos en los impuestos patrimoniales cedidos a las CC. AA. derivados de las Leyes 26, 27 y 28, de 27 de noviembre de 2014, relativas al IRPF, IS e IVA
Effects on wealth taxes assigned to Autonomous Regions according to Laws 26, 27 and 28, of November 27th 2014, of Personal Income Tax, Corporate Income Tax and Value Added Tax 129
(Francisco de Asís Pozuelo Antoni)
- 38/2015** Aspectos conflictivos relacionados con la tributación en el IRPF de trabajadores expatriados residentes
Controversial issues in taxation in the IRPF of expatriate resident workers 157
(Belén García Carretero)
- 39/2015** Incriminación y autoincriminación en el procedimiento inspector
Incrimination and self-incrimination in the inspection progress 201
(Carlos David Delgado Sancho)

ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL

- 40/2015** EL TJUE declara exento el carburante contenido en los depósitos normales de vehículos comerciales: una interpretación contextual y finalista de las exenciones. (Análisis de la STJUE de 10 de septiembre de 2014, Asunto C-152/13) 203
(Alejandro García Heredia)

41/2015 Pérdida de los derechos previstos en la normativa del IVA en operaciones relacionadas con un fraude. (Análisis de la STJUE de 18 de diciembre de 2014, Asuntos acumulados núms. C-131/13, C-163/13 y C-164/13) ... (Javier Bas Soria)	209
---	-----

CASO PRÁCTICO

42/2015 El régimen especial sobre servicios digitales (TRE) en IVA (régimen de la Unión) (caso práctico) (Antonio Longás Lafuente)	219
--	-----

CONTABILIDAD

ESTUDIOS

43/2015 Genealogía del paradigma contable <i>Genealogy of the accounting paradigm</i> (José Mármol Sáez)	221
---	-----

COMENTARIOS NIA

44/2015 NIA-ES 520. Procedimientos analíticos <i>ISA 520. Analytical procedures</i> (Javier Briones Ortega)	259
45/2015 NIA-ES 530. Muestreo de auditoría <i>ISA 530. Audit sampling</i> (Javier Briones Ortega)	261

CASO PRÁCTICO

46/2015 Segundo ejercicio resuelto del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo de Técnicos de Hacienda (promoción interna) (Ángel González García)	263
--	-----

 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.

NOVEDADES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS EN LOS EJERCICIOS 2014 Y 2015: REFERENCIA ESPECIAL A LA REFORMA DEL IMPUESTO

Manuel de Miguel Monterrubio

Enrique Fernández Dávila

Inspectores de Hacienda del Estado

EXTRACTO

En el presente artículo los autores analizan las modificaciones introducidas en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas derivadas de la reciente reforma fiscal, así como los cambios normativos que afectan a la próxima declaración del IRPF. Al mismo tiempo, se analiza la doctrina administrativa más relevante evacuada por la Dirección General de Tributos en relación con dicho impuesto durante el año 2014.

Palabras claves: IRPF y novedades normativas y doctrinales.

DEVELOPMENTS IN THE PERSONAL INCOME TAX IN SPAIN IN FISCAL YEARS 2014 AND 2015: PARTICULAR REFERENCE TO TAX REFORM

ABSTRACT

This paper discusses the main amendments to the Spanish regulations on the Personal Income Tax carried out in 2014, most of them to be in force from tax year 2015, but some already implemented in 2014. And the same time, analyzing the most relevant administrative doctrine evacuated by the Directorate General of Taxes on Personal Income Tax that year.

Keywords: PIT and policy and doctrinal developments.

Sumario

1. Introducción
2. Análisis de las modificaciones normativas introducidas en el IRPF con efectos para los ejercicios 2014 Y 2015
 - 2.1. Modificaciones en la normativa del IRPF con efectos para el ejercicio 2014
 - 2.2. Modificaciones en la normativa del IRPF con efectos para el ejercicio 2015
3. Análisis de la doctrina administrativa
 - 3.1. Exenciones
 - 3.2. Imputación temporal
 - 3.3. Rendimientos del trabajo
 - 3.4. Rendimientos del capital inmobiliario
 - 3.5. Rendimientos del capital mobiliario
 - 3.6. Rendimientos de actividades económicas
 - 3.7. Ganancias y pérdidas patrimoniales
 - 3.8. Deducciones
 - 3.9. Gestión del impuesto
 - 3.10. Regímenes especiales
 - 3.11. Otros

1. INTRODUCCIÓN

La reforma fiscal efectuada en el ejercicio 2014 ha introducido importantes y variadas modificaciones en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, esto es, 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 (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, y el Reglamento del Impuesto aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF.

El pasado 27 de noviembre se aprobó la Ley 26/2014, 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).

Posteriormente, se aprobó el Real Decreto 1003/2014, de 5 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en materia de pagos a cuenta y deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo (BOE de 6 de diciembre).

El proceso de reforma culmina con el Proyecto de Real Decreto por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en adelante, Proyecto de Real Decreto, pendiente de aprobación en el momento de elaboración de este artículo, que desarrolla el resto de requisitos reglamentarios relativos a las medidas aprobadas legalmente.

En este contexto, si bien se analizarán también las modificaciones que afectan al IRPF 2014, en el presente artículo resulta prioritario estudiar de forma detallada las modificaciones derivadas de la reforma fiscal efectuada.

Como punto de partida, conviene destacar el trabajo previo realizado por la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español constituida por Acuerdo del Consejo de Ministros de 5 de julio de 2013, que en el marco de una propuesta de reforma integral del sistema tributario efectuó múltiples sugerencias de reforma del IRPF que posteriormente se incorporaron en la citada Ley 26/2014.

Con base en dichas propuestas se articula una reforma integral del IRPF que persigue una multiplicidad de objetivos.

En primer lugar, constituye un objetivo prioritario incrementar la renta disponible en manos de los contribuyentes, sin poner en riesgo los objetivos de consolidación fiscal, a través una re-

ducción generalizada de la carga impositiva soportada por los contribuyentes, rebaja que se intensifica en los perceptores de rentas más bajas o en aquellos que tengan mayores cargas familiares.

En segundo lugar, con la reforma se pretende avanzar en términos de equidad, eficiencia y neutralidad.

En términos de equidad con una distribución más justa de la carga tributaria, reduciendo la misma en mayor medida a los contribuyentes de rentas más bajas y revisando incentivos fiscales u operaciones con un tratamiento fiscal beneficioso que reducían de forma significativa la tributación del impuesto, rompiendo los principios de generalidad e igualdad.

Además, se avanza en términos de eficiencia y neutralidad, especialmente en el ámbito de las rentas del ahorro. Neutralidad, con una mayor homogeneidad en su tratamiento eliminando distorsiones actualmente existentes. Eficiencia, introduciendo las medidas fiscales oportunas que impulsen la generación del ahorro, tanto previsional como a largo plazo.

Y todo ello, manteniendo la estructura básica del IRPF sobre la que se introduce una pluralidad de medidas para alcanzar los objetivos señalados, cuyo estudio pormenorizado se realiza más adelante.

Por otra parte, resulta necesario igualmente conocer los cambios introducidos en la regulación sustantiva del impuesto con efectos para el propio ejercicio 2014 y que deberán tenerse en cuenta en la próxima campaña de declaración. Evidentemente, estas modificaciones tienen un alcance mucho más limitado y responden a cuestiones mucho más incidentales.

Con carácter previo al análisis de todas las modificaciones introducidas en el IRPF, conviene recordar siguiendo un orden cronológico, en primer lugar, las normas que afectan al ejercicio 2014:

- La Orden HAP/2206/2013, de 26 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2014 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 28 de noviembre), mantiene sin cambios para el ejercicio 2014 la regulación sustantiva del método de estimación objetiva.
- La Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras (BOE de 30 de octubre), introduce modificaciones en la obligación de declarar y una nueva declaración informativa en relación con las denominadas «cuentas ómnibus», esto es, participaciones en fondos de inversión españoles pueden figurar en el registro de partícipes de la gestora del fondo a nombre del comercializador por cuenta de partícipes.
- El Real Decreto 960/2013, de 5 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004,

de 30 de julio; el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo; el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio; el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio (BOE de 6 de diciembre), regula el nuevo libro registro de ingresos exigible a determinados contribuyentes que determinen el rendimiento neto de su actividad económica con arreglo al método de estimación objetiva, adapta la regulación reglamentaria como consecuencia de la supresión legal de la deducción por inversión en vivienda, establece una nueva obligación de información para las empresas de nueva o reciente creación cuyos partícipes o accionistas hubieran suscrito acciones o participaciones con derecho a la deducción por inversión en este tipo de entidades al tiempo que establece las condiciones para poder acogerse a la exención de la ganancia obtenida con ocasión de la transmisión de tales acciones o participaciones cuando el importe obtenido se destine a suscribir acciones o participaciones en otras entidades análogas, elimina el plazo excepcional que existía en relación con la declaración e ingreso correspondiente al mes de julio para aquellas personas o entidades que tienen obligación mensual de presentar la declaración y realizar el ingreso correspondiente a retenciones e ingresos a cuenta, elimina la obligación de aportar al empleador la copia del testimonio literal de la resolución judicial que fije la pensión compensatoria o la anualidad por alimentos para que tenga en cuenta tales pagos en el cálculo del tipo de retención aplicable al trabajador y establece nuevas especialidades en materia de retención y obligación de información como consecuencia de la posibilidad de que las participaciones en fondos de inversión españoles pueden figurar en el registro de partícipes de la gestora del fondo a nombre del comercializador por cuenta de partícipes.

- La Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014 (BOE de 26 de diciembre), aprueba los coeficientes de corrección monetaria aplicable a las transmisiones de bienes inmuebles en 2014 y ha prorrogado para dicho ejercicio el gravamen complementario aplicable a la base liquidable general y del ahorro, los incentivos fiscales dirigidos a la habituación de los trabajadores en el uso de nuevas tecnologías fuera del lugar y el horario de trabajo, así como la reducción por creación o mantenimiento de empleo.
- El Real Decreto 1042/2013, de 27 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, y por el que se modifican el Reglamento del Procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora, aprobado por el Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas,

aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE de 30 de diciembre), flexibiliza el requisito para acceder al régimen fiscal correspondiente a los activos financieros con rendimiento explícito para los bonos y obligaciones del Estado indexados.

- El Real Decreto-Ley 8/2014, de 4 de julio, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia (BOE de 5 de julio), y posteriormente, con el mismo contenido, la Ley 18/2014, de 15 de octubre, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia (BOE de 17 de octubre), declara exentas la ganancia patrimonial que pudiera producirse como consecuencia de la dación en pago de la vivienda habitual del deudor, para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la misma, contraídas con entidades de crédito, establece nuevas reglas de integración y compensación de saldos negativos derivados de valores de deuda subordinada o de participaciones preferentes o de la transmisión de valores recibidos por operaciones de recompra y suscripción o canje de los citados valores, que se hayan generado con anterioridad a 1 de enero de 2015, y establece un tipo inferior de retención sobre los rendimientos derivados de actividades profesionales cuando el volumen de rendimientos íntegros de tales actividades correspondiente al ejercicio inmediato anterior sea inferior a 15.000 euros y represente más del 75 % de la suma de los rendimientos íntegros de actividades económicas y del trabajo obtenidos por el contribuyente en dicho ejercicio.
- 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), establece un nuevo límite de 180.000 euros a la exención de las indemnizaciones por despido o cese de los trabajadores aplicable a los despidos que se produzcan a partir de 1 de agosto de 2014.
- La Orden HAP/2222/2014, de 27 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2015 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de noviembre), que establece un nuevo índice corrector por cultivos en tierras de regadío que utilicen, a tal efecto, energía eléctrica.
- La Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015 (BOE de 30 de diciembre), en adelante LPGE 2015, establece la compensación fiscal aplicable a determinados rendimientos del capital mobiliario en el ejercicio 2014.

De la misma manera, y siguiendo igualmente un orden cronológico, las normas que afectarán a partir de 1 de enero de 2015 al IRPF son las siguientes:

- 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), que contiene las medidas de la reforma fiscal relativas al IRPF y cuyo contenido se desarrolla posteriormente de forma detallada.
- La Orden HAP/2222/2014, de 27 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2015 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de noviembre), que mantiene sin cambios los módulos aplicables en 2015 en relación con los aplicables en el año anterior, a excepción de la incorporación de un nuevo índice de rendimiento neto para los contribuyentes dedicados a la actividad forestal de extracción de resina.
- El Real Decreto 1003/2014, de 5 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en materia de pagos a cuenta y deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo (BOE de 6 de diciembre), desarrolla la normativa aplicable a partir de 1 de enero de 2015 en materia de retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados, así como los requisitos para la correcta cuantificación y pago anticipado de las nuevas deducciones por familia numerosa y por ascendientes o descendientes con discapacidad a cargo.
- El Real Decreto 1074/2014, de 19 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, el Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, aprobado por el Real Decreto 1042/2013, de 27 de diciembre, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 20 de diciembre), aclara el no sometimiento a retención en ingreso a cuenta de las cantidades asignadas en concepto de dietas y gastos de viaje exceptuados de gravamen.
- El 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), amplía el ámbito subjetivo de las nuevas deducciones en la cuota diferencial por familias numerosas y personas con discapacidad a cargo, a determinadas familias monoparentales y a los perceptores de determinadas prestaciones pasivas. Adicionalmente, ha establecido un nuevo supuesto de exención para las ganancias patrimoniales derivadas de quitas y daciones en pago derivadas de determinados procesos concursales.
- El Proyecto de Real Decreto de modificación del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, no aprobado en el momento de elaboración de esta obra y que desarrolla fun-

damentalmente los requisitos para acogerse a la exención por reinversión en rentas vitalicias aseguradas de la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de elementos patrimoniales por mayores de 65 años, del rendimiento del trabajo en especie derivada de la entrega de acciones a los trabajadores, la concreción de los vehículos eficientes energéticamente para poder aplicar la nueva reducción de la retribución en especie derivada de la cesión de los mismos al trabajador para fines particulares y el contenido de nuevas declaraciones informativas relativas a las rentas vitalicias aseguradas señaladas anteriormente, los denominados Planes de Ahorro a Largo Plazo y las operaciones de reducción de capital social con devolución de aportaciones y reparto de la prima de emisión de acciones de entidades no cotizadas.

En definitiva, tal y como indicamos anteriormente, se han introducido múltiples modificaciones normativas que exigen un análisis detallado, para lo cual, y con la finalidad de simplificar su estudio, resulta conveniente explicar con más detenimiento cada una de ellas, distinguiendo según afecten al ejercicio 2014 o al 2015. Adicionalmente, se incorpora una relación de las consultas tributarias más relevantes evacuadas durante 2014.

2. ANÁLISIS DE LAS MODIFICACIONES NORMATIVAS INTRODUCIDAS EN EL IRPF CON EFECTOS PARA LOS EJERCICIOS 2014 Y 2015

Con la finalidad de facilitar su comprensión y análisis, tal y como se ha señalado anteriormente, procede agrupar las novedades correspondientes al IRPF en dos grandes bloques, según afecten al ejercicio 2014 o al 2015.

2.1. MODIFICACIONES EN LA NORMATIVA DEL IRPF CON EFECTOS PARA EL EJERCICIO 2014

A continuación se analizan, siguiendo el esquema de liquidación del impuesto, las modificaciones introducidas en la normativa del IRPF con incidencia para el ejercicio 2014.

2.1.1. Exenciones

En el ámbito de las exenciones se han introducido tres modificaciones. En primer, lugar, un nuevo límite de exención aplicable a las indemnizaciones por despido o cese de los trabajadores. En segundo lugar, la prórroga de los incentivos fiscales derivados de los gastos e inversiones efectuados para habitar a los empleados en la utilización de nuevas tecnologías de la comunicación y de la información. Por último, se ha ampliado la exención aplicable en los supuestos de dación de pago de la vivienda habitual para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la misma, contraídas con entidades de crédito.

2.1.1.1. Exenciones por despido o cese de los trabajadores

La Ley 26/2014 ha modificado el tratamiento de la exención aplicable a las indemnizaciones por despido o cese del trabajo [letra e) del art. 7 de la LIRPF] introduciendo un límite adicional de 180.000 euros.

Al respecto, debe recordarse que hasta la aprobación de la citada ley, la indemnización por despido se encontraba exenta en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores (BOE de 29 de marzo), en adelante ET, salvo para el supuesto de despidos colectivos y objetivos, cuyo importe exento queda equiparado a la indemnización que hubieran obtenido de haberse declarado improcedente el mismo.

A partir de la modificación legal señalada se establece un nuevo límite aplicable una vez calculada la indemnización obligatoria con arreglo a lo dispuesto en el párrafo anterior, de manera que la exención resultante no podrá ser superior a 180.000 euros.

Con relación a este tema conviene advertir de que el límite de 180.000 euros es por despido o cese, es decir, no es ni un límite anual como en otras exenciones (por ejemplo, el límite de 60.100 € anuales de la exención por trabajos realizados en el extranjero), ni un límite vital por contribuyente (como, por ejemplo, a partir de 1 de enero de 2015, los 240.000 € que, como máximo, pueden destinarse a la constitución de rentas vitalicias aseguradas con aplicación de la nueva exención por reinversión).

Como se señalará más adelante, las medidas fiscales contenidas en la citada Ley 26/2014 desplegarán sus efectos a partir de 1 de enero de 2015, con la excepción de las medidas que se posponen a 2016 (nuevos límites de exclusión para la estimación objetiva, segunda rebaja de la escala general y del ahorro o exclusión del régimen de atribución de rentas de sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil) o a 2017 (cómputo como ganancia patrimonial del importe obtenido como consecuencia de la transmisión de derechos de suscripción).

Sin embargo, la modificación del citado artículo 7 e) de la LIRPF resulta aplicable en el propio ejercicio 2014, al establecer la letra a) de la disposición final sexta de la Ley 26/2014 que esta medida entrará en vigor al día siguiente de la publicación en el Boletín Oficial del Estado de esta ley. Teniendo en cuenta que tal publicación se efectuó el pasado 28 de noviembre, la medida entró en vigor el 29 de noviembre, esto es, antes del devengo del impuesto (31 de diciembre), lo que se configura como un supuesto de retroactividad impropia perfectamente válido de acuerdo con la doctrina establecida al respecto por el Tribunal Constitucional.

Evidentemente, el legislador ha querido evitar con tal decisión el efecto anuncio derivado de la minoración de la cuantía exenta en estos supuestos, de manera que no se incentivara con el

cambio fiscal una anticipación de futuros despidos incrementándose, en consecuencia, la tasa de destrucción de empleo.

Ahora bien, no todos los despidos producidos en 2014 se ven afectados por el nuevo límite de 180.000 euros. En concreto, se exceptúan de la aplicación del mismo, a través del régimen transitorio contenido en el nuevo apartado 3 de la disposición transitoria vigésima segunda de la LIRPF, las indemnizaciones por despidos o ceses producidos con anterioridad a 1 de agosto de 2014 y despidos que se produzcan a partir de esta fecha cuando deriven de un expediente de regulación de empleo aprobado, o un despido colectivo cuyo inicio de periodo de consultas se hubiera comunicado a la autoridad laboral, en ambos casos, con anterioridad a dicha fecha.

EJEMPLO 1

En el marco de un despido colectivo iniciado el 5 de febrero de 2014, una empresa ha despedido a dos trabajadores, uno el 1 de junio de 2014 y el otro el 10 de diciembre de 2014. Además, el 1 de diciembre de 2014 ha despedido a otro trabajador, despido que se reconoció su improcedencia en el posterior acto de conciliación. En todos los casos, la indemnización se ha limitado a la que establece con carácter obligatorio el ET siendo de 200.000 euros para cada uno de ellos.

Determinar el importe exento en 2014.

Trabajador despedido en el marco del despido colectivo: al derivar de un despido iniciado antes del 1 de agosto de 2014, ambos trabajadores (es irrelevante la fecha del despido de cada uno de ellos) tienen exentos el importe total de la indemnización: 200.000 euros (no opera el límite de 180.000 €).

Trabajador despedido improcedentemente: en este caso, se trata de un despido posterior al 1 de agosto de 2014, por lo que la exención no podrá superar los 180.000 euros. En concreto, la exención será, en este caso, de 180.000 euros.

2.1.1.2. Exención a la dación en pago de la vivienda habitual para pago de deudas

El Real Decreto-Ley 8/2014, y con idéntica redacción la posterior Ley 18/2014, han ampliado la exención prevista para los supuestos de dación en pago de la vivienda habitual para pago de deudas.

En concreto, se añade una nueva letra d) al apartado 4 del artículo 33 de la LIRPF con la finalidad de declarar exentas las ganancias patrimoniales que pudiera haber obtenido el contribuyente (en su condición de deudor o garante del deudor) con ocasión de la dación en pago de su vivienda habitual 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.

Igualmente, estarán exentas las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de la vivienda en que concurran los requisitos anteriores, realizada en ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales.

Ahora bien, para la aplicación de la exención se exige 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.

Por último, debe señalarse que esta medida se aplica en el ejercicio 2014, pero también en los ejercicios anteriores no prescritos, dejando, en consecuencia, vacía de contenido en estos ejercicios la anterior redacción de la exención prevista en la disposición adicional trigésima sexta de la LIRPF que resultaba exclusivamente de aplicación para los deudores comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 2 del Real Decreto-Ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos, con ocasión de la dación en pago de su vivienda prevista en el apartado 3 del anexo de dicha norma.

2.1.1.3. Exención de gastos e inversiones para habitar a los empleados al uso de nuevas tecnologías

La LPGE 2014 ha dado nueva redacción a la disposición adicional vigésima quinta de la LIRPF prorrogando los incentivos fiscales derivados de los gastos e inversiones efectuados para habitar a los empleados en la utilización de nuevas tecnologías de la comunicación y de la información, cuando su utilización solo pueda realizarse fuera del lugar y horario de trabajo.

Como consecuencia de dicha prórroga, durante el ejercicio 2014 dichos gastos e inversiones mantendrán la consideración de gastos de formación a los efectos previstos en el artículo 42.2 b) de la LIRPF, lo que significa que la renta que se produce en sede del trabajador como consecuencia de los gastos en los que incurre la empresa (cesión de un ordenador, préstamo para su adquisición, abono de la conexión a internet...) no tributarán en el IRPF en el ejercicio 2014.

Debe advertirse de que el último año en el que se ha prorrogado este incentivo fiscal es el ejercicio 2014, sin que exista un incentivo análogo para los ejercicios 2015 y siguientes.

2.1.2. Rendimientos de actividades económicas

Las principales modificaciones se encuentran en el método de estimación objetiva al incorporarse para el ejercicio 2014 nuevos módulos en relación con las máquinas de apuestas deportivas y exigirse un nuevo libro registro de ventas o ingresos a determinados contribuyentes. Además, se ha prorrogado al ejercicio 2014 la aplicación de la reducción por creación o mantenimiento de empleo.

2.1.2.1. Método de estimación objetiva

La Orden HAP/2206/2013, de 26 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2014 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, mantiene la estructura de la orden vigente en el año 2013. En consecuencia, se mantiene la reducción del 5 % sobre el rendimiento neto de módulos derivada de los acuerdos alcanzados en la Mesa del Trabajo Autónomo. Esta reducción ya resultó de aplicación en los años 2009, 2010, 2011, 2012 y 2013, así como la reducción del 20 % del rendimiento neto calculado por el método de estimación objetiva para actividades económicas desarrolladas en el término municipal de Lorca.

Como novedad para 2014 cabe subrayar la inclusión de las comisiones de las máquinas de apuestas deportivas dentro de las actividades accesorias de las siguientes actividades:

- 671.4 (restaurante de dos tenedores).
- 671.5 (restaurantes de un tenedor).
- 672.1, 2 y 3 (cafeterías).
- 673.1 (cafés y bares de categoría especial).
- 673.2 (otros cafés y bares).

Estas comisiones se entenderán, igual que ocurre con las comisiones de loterías, incluidas en el rendimiento neto calculado por este método.

2.1.2.2. Prórroga de la reducción por creación o mantenimiento de empleo

La LPGE 2014 ha modificado la disposición adicional vigésima séptima de la LIRPF extendiendo al ejercicio 2014 la reducción del 20 % del rendimiento neto de actividades económicas por creación o mantenimiento de empleo.

De esta forma, al igual que en los ejercicios 2009 a 2013, los contribuyentes que ejerzan actividades económicas cuyo importe neto de la cifra de negocios para el conjunto de ellas sea inferior a 5 millones de euros y tengan una plantilla media inferior a 25 empleados, podrán reducir en 2012 en un 20 % el rendimiento neto positivo declarado, minorado en su caso por las reducciones previstas en el artículo 32 de la LIRPF, correspondiente a las mismas, cuando mantengan o creen empleo.

La nueva redacción de la disposición adicional vigésima séptima es idéntica a la existente en ejercicios anteriores (véase RCyT. CEF, núm. 324, marzo 2010), limitándose la medida a extender sus efectos durante un ejercicio más.

Debe destacarse que el ejercicio 2014 será el último ejercicio en el que se aplique la citada deducción al no haberse contemplado ni prorrogado la misma para los ejercicios 2015 y siguientes.

2.1.2.3. Nuevo libro registro para contribuyentes en estimación objetiva

Con efectos desde 1 de enero de 2014, el Real Decreto 960/2013, de 5 de diciembre, ha modificado el apartado 6 del artículo 68 del Reglamento del Impuesto con objeto de establecer la llevanza obligatoria de un nuevo libro registro de ventas o ingresos para determinados contribuyentes que desarrollen actividades económicas y determinen su rendimiento neto mediante el método de estimación objetiva.

Esta nueva obligación formal únicamente afecta a los contribuyentes que realicen las actividades a que se refiere la letra d) del artículo 32.2 del Reglamento del Impuesto. Estas actividades son, según la citada letra d), las referidas en el artículo 95.6 del Reglamento del Impuesto [actividades para las que está prevista la retención del 1 % establecida en el art. 101.5 d) de la LIRPF] con excepción de las incluidas en la división 7 de la sección primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, en adelante IAE (transporte de mercancías por carretera y servicio de mudanzas).

Por tanto, las actividades afectadas por el nuevo libro registro son las siguientes:

IAE	Actividad económica
314 y 315	Carpintería metálica y fabricación de estructuras metálicas y calderería.
316.2, 3, 4 y 9	Fabricación de artículos de ferretería, cerrajería, tornillería, derivados del alambre, menaje y otros artículos en metales N.C.O.P.
453	Confección en serie de prendas de vestir y sus complementos, excepto cuando su ejecución se efectúe mayoritariamente por encargo a terceros.
453	Confección en serie de prendas de vestir y sus complementos ejecutada directamente por la propia empresa, cuando se realice exclusivamente para terceros y por encargo.
463	Fabricación en serie de piezas de carpintería, parquet y estructuras de madera para la construcción.
468	Industria del mueble de madera.
474.1	Impresión de textos o imágenes.
501.3	Albañilería y pequeños trabajos de construcción en general.
504.1	Instalaciones y montajes (excepto fontanería, frío, calor y acondicionamiento de aire).
504.2 y 3	Instalaciones de fontanería, frío, calor y acondicionamiento de aire.
.../...	

IAE	Actividad económica
.../...	
504.4, 5, 6, 7 y 8	Instalación de pararrayos y similares. Montaje e instalación de cocinas de todo tipo y clase, con todos sus accesorios. Montaje e instalación de aparatos elevadores de cualquier clase y tipo. Instalaciones telefónicas, telegráficas, telegráficas sin hilos y de televisión, en edificios y construcciones de cualquier clase. Montajes metálicos e instalaciones industriales completas, sin vender ni aportar la maquinaria ni los elementos objeto de instalación o montaje.
505.1, 2, 3 y 4	Revestimientos, solados y pavimentos y colocación de aislamientos.
505.5	Carpintería y cerrajería.
505.6	Pintura de cualquier tipo y clase y revestimientos con papel, tejido o plásticos y terminación y decoración de edificios y locales.
505.7	Trabajos en yeso y escayola y decoración de edificios y locales.

El establecimiento de esta nueva obligación está directamente relacionado con los nuevos supuestos de exclusión para los contribuyentes en estimación objetiva aplicables desde 1 de enero de 2013, regulados en el artículo 31.1 de la LIRPF y en el artículo 32.2 d) del RIRPF.

Dado que para la determinación de los nuevos supuestos de exclusión es necesario tener en cuenta tanto los rendimientos íntegros del año inmediato que procedan de las personas o entidades obligadas a retener, como el volumen total de rendimientos íntegros correspondiente a las actividades en cuestión, incluyendo tanto los procedentes de obligados a retener como de particulares (no obligados a retener), es necesario justificar la cuantía de ambos rendimientos.

Por ejemplo, un contribuyente con unos rendimientos del año anterior procedentes de obligados a retener de 60.000 euros, para que no se le aplique los nuevos límites excluyentes, deberá justificar unos rendimientos procedentes de particulares por cuantía superior a 60.000 euros.

En cuanto al contenido del nuevo libro registro, nada dice al respecto el Reglamento del Impuesto. No obstante, dada la identidad de objeto, cabe tomar como referencia la regulación en vigor relativa a los libros registro de ingresos (Orden de 4 de mayo de 1993, modificada por la Orden de 4 de mayo de 1995 y por la Orden de 31 de octubre de 1996) exigibles a los contribuyentes que ejercen actividades económicas, que establece la siguiente información:

- Número de anotación.
- Fecha.

- En su caso, factura o documento equivalente.
- Concepto.
- Importe.

Por otra parte, sin esta información mínima el libro registro difícilmente podría cumplir con su finalidad, que no es otra que servir de base para que el contribuyente pueda justificar los rendimientos del año anterior a efectos de no incurrir en los supuestos de exclusión mencionados.

2.1.3. Ganancias y pérdidas patrimoniales

A efectos de lo previsto en el apartado 2 del artículo 35 de la LIRPF, para las transmisiones de bienes inmuebles no afectos a actividades económicas que se efectúen durante el año 2013, el artículo 62 de la LPGE 2014 ha aprobado los siguientes coeficientes de actualización del valor de adquisición:

Año de adquisición	Coefficiente
1994 y anteriores	1,3299
1995	1,4050
1996	1,3569
1997	1,3299
1998	1,3041
1999	1,2807
2000	1,2560
2001	1,2314
2002	1,2072
2003	1,1836
2004	1,1604
2005	1,1376
2006	1,1152
	.../...

Año de adquisición	Coefficiente
.../...	
2007	1,0934
2008	1,0720
2009	1,0510
2010	1,0406
2011	1,0303
2012	1,0201
2013	1,0100

No obstante, cuando las inversiones se hubieran efectuado el 31 de diciembre de 1994, será de aplicación el coeficiente 1,4050.

La aplicación de un coeficiente distinto de la unidad exigirá que la inversión hubiese sido realizada con más de un año de antelación a la fecha de la transmisión del bien inmueble.

Hay que recordar que a efectos de la actualización del valor de adquisición de bienes inmuebles afectos a actividades económicas, los coeficientes aplicables serán los previstos para el Impuesto sobre Sociedades (IS) en el artículo 66 de la LPGE 2014.

Por último, conviene señalar que los citados coeficientes de corrección monetaria han dejado de ser aplicables al ejercicio 2015 y siguientes, por lo que el ejercicio 2014 será el último en el que se apliquen los mismos.

2.1.4. Integración y compensación de rentas

Con objeto de favorecer las posibilidades de compensación de las rentas negativas derivadas de participaciones preferentes y otros valores relacionados con estas, el Real Decreto-Ley 8/2014 estableció en la LIRPF unas reglas especiales de compensación aplicables a partir de 2014 (disp. adic. trigésima novena de la LIRPF).

Este régimen especial de compensación es aplicable respecto de las siguientes rentas negativas:

- Rendimientos del capital mobiliario negativos derivados de valores de deuda subordinada o de participaciones preferentes emitidas en las condiciones establecidas en la disposición adicional segunda de la Ley 13/1985.

- b) Rendimientos del capital mobiliario negativos derivados de la transmisión de valores recibidos por operaciones de recompra y suscripción o canje de los valores citados en la letra a) anterior.
- c) Pérdidas patrimoniales derivados de la transmisión de valores recibidos por operaciones de recompra y suscripción o canje de los valores citados en la letra a) anterior.

En todos los casos se exige que las rentas negativas se hayan generado con anterioridad a 1 de enero de 2015.

Respecto de la parte de los saldos negativos de cada uno de los componentes de la base del ahorro (rendimientos y ganancias y pérdidas) que proceda de las rentas negativas afectadas, generadas en 2014, se establece la posibilidad de compensación con el otro componente de la base del ahorro que tuviera saldo positivo. Si tras dicha compensación quedase saldo negativo, su importe se podrá compensar en los cuatro años siguientes en la misma forma. Es decir, dentro de la base del ahorro, se permite la compensación cruzada sin límite respecto de estas rentas.

Asimismo, la parte de los saldos negativos de cada uno de los componentes de la base del ahorro (rendimientos y ganancias y pérdidas) que encontrándose pendiente de compensación proceda de las rentas negativas afectadas generadas en ejercicios anteriores (siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años), se podrá compensar con el otro componente de la base del ahorro que tuviera saldo positivo que se ponga de manifiesto en el ejercicio. A efectos de determinar qué parte del saldo negativo procede de las rentas afectadas, cuando para su determinación se hubieran tenido en cuenta otras rentas de distinta naturaleza y dicho saldo negativo se hubiera compensado parcialmente con posterioridad, se entenderá que la compensación afectó en primer lugar a la parte del saldo correspondiente a las rentas de distinta naturaleza. De esta forma, se entiende que queda pendiente de compensar aquellas rentas con mayores posibilidades de compensación.

En el ejercicio 2014, si tras las compensaciones señaladas quedase saldo negativo, su importe se podrá compensar con el saldo positivo de las ganancias y pérdidas que no deriven de transmisiones o con periodo de generación igual o inferior a un año (base general) con el límite del importe del saldo positivo que se corresponda con las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales. A partir de 2015 no es posible que los saldos negativos no compensados en la base del ahorro puedan compensarse en la base general.

Si tras dicha compensación quedase nuevamente saldo negativo, su importe se podrá compensar en la base del ahorro en ejercicios posteriores conforme a lo señalado anteriormente.

2.1.5. Escala de gravamen

La LPGE 2014 ha prorrogado para el periodo impositivo 2014 el gravamen complementario a la cuota íntegra estatal para la reducción del déficit público, regulado en la disposición adicional trigésima quinta de la LIRPF.

Debe recordarse que este gravamen fue introducido por el Real Decreto-Ley 20/2011, con una vigencia limitada a los ejercicios 2012 y 2013 (véase *RCyT. CEF*, núm. 361, abril 2013). La modificación ahora introducida se limita a extender un ejercicio más la aplicación del gravamen, manteniéndose su regulación en idénticos términos a los anteriores.

Asimismo hay que recordar que el gravamen complementario extiende sus efectos en materia de retenciones, que en el 2014 mantienen el alza que se introdujo en 2012.

2.1.6. Gestión del impuesto

En el ámbito de gestión del impuesto se han introducido diversas modificaciones. En primer lugar, como consecuencia de la aparición de las denominadas cuentas ómnibus de instituciones de inversión colectiva (IIC), esto es, cuentas registradas a nombre de una comercializadora por cuenta de partícipes. En segundo lugar, estableciendo una nueva declaración informativa para aplicar la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación. Por último, variadas mejoras del sistema de retenciones, entre las que destaca el establecimiento de un porcentaje de retención inferior para los profesionales que hubieran tenido ingresos bajos en el ejercicio anterior.

2.1.6.1. Cuentas ómnibus de IIC

Las recientes novedades en la comercialización de fondos de inversión han traído consigo diversas modificaciones en la Ley y en el Reglamento del Impuesto. Hasta ahora los fondos de inversión españoles han comercializado sus participaciones mediante su entidad gestora, bien directamente, o bien a través de entidades comercializadoras que contrate. En cualquier caso, el registro de los partícipes era único y lo lleva la entidad gestora.

La Ley 16/2013, de 29 de octubre, ha modificado la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva para permitir que las participaciones que distribuya una comercializadora establecida en España puedan ser registradas directamente por ella. En consecuencia, en el registro de la gestora esas participaciones no constarán a nombre del partícipe, sino del comercializador por cuenta de partícipes, lo que recibe la denominación de «cuenta ómnibus».

Esta modificación ha supuesto la sustitución del registro único por la entidad gestora por un sistema en el que además de este registro pueden existir tantos registros como intermediarios comercializadores. Al no disponer una única entidad de toda la información de los partícipes del fondo, para calcular la ganancia o pérdida patrimonial aplicando la regla FIFO respecto del total de las participaciones del contribuyente en el fondo de inversión, solo los propios partícipes pueden tener la información necesaria.

Es decir, en caso de que se simultaneen participaciones en diferentes registros (de la gestora o de las comercializadoras), estas entidades únicamente pueden determinar el resultado que resulta de la información de que dispongan, y practicar la retención correspondiente a esa operación.

Al no coincidir necesariamente la base de retención y la ganancia a integrar en la declaración, se ha modificado la obligación de declarar para dar a estas ganancias el tratamiento de ganancia no sujeta a retención.

Así, la Ley 16/2013 ha modificado la letra b) del apartado 2 del artículo 96 de la LIRPF estableciendo que no será de aplicación la excepción a la obligación de declarar cuando se obtengan rendimientos íntegros del capital mobiliario y ganancias patrimoniales sometidos a retención o ingreso a cuenta, con el límite conjunto de 1.600 euros anuales, respecto de las ganancias patrimoniales procedentes de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de IIC en las que la base de retención, conforme a lo que se establezca reglamentariamente, no proceda determinarla por la cuantía a integrar en la base imponible.

Es decir, aun cuando el reembolso de participaciones en el fondo de inversión determine una ganancia sometida a retención por importe inferior a 1.600 euros, ello no implicará que el contribuyente no tenga obligación de declarar conforme al artículo 96.2 b) de la LIRPF, dado que la base de retención no refleja la cantidad a integrar en el impuesto.

Esta misma modificación de la obligación de declarar se realiza también a nivel reglamentario por el Real Decreto 960/2013 que modifica en este sentido la letra B) del apartado 3 del artículo 61 del Reglamento del Impuesto.

Paralelamente, en materia de retenciones, el Real Decreto 960/2013 ha modificado la letra d) del artículo 76.2 d) del Reglamento del Impuesto, señalando que, en el caso de reembolso de las participaciones de fondos de inversión, estarán obligados a retener las sociedades gestoras, salvo por las participaciones registradas a nombre de entidades comercializadoras por cuenta de partícipes, respecto de las cuales serán dichas entidades comercializadoras las obligadas a practicar la retención o ingreso a cuenta.

Igualmente en materia de retenciones ha sido necesario modificar la base de retención como consecuencia de las modificaciones de la normativa financiera, dado que hasta ahora la base de retención sobre las ganancias patrimoniales derivadas de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de IIC en todo caso estaba constituida por la cuantía a integrar en la base imponible del impuesto.

Así, además de la regla general prevista en el artículo 97.1 del RIRPF, cuando se trate de reembolsos de participaciones en fondos de inversión en los que haya existido más de un registro de las participaciones y ello no permita conocer la cuantía a integrar en la base imponible del impuesto, es decir, cuando durante el periodo de tenencia de las participaciones los partícipes hayan sido simultáneamente titulares de participaciones homogéneas registradas en otra entidad, o bien se hubiera dado esta circunstancia respecto de participaciones a las que se haya aplicado el régimen de diferimiento previsto, conforme al nuevo apartado 2 del artículo 97, la base de retención será la diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición de las participaciones que figuren en el registro de partícipes de la entidad con la que se efectúe el reembolso, debiendo con-

siderarse reembolsadas las adquiridas en primer lugar de las existentes en dicho registro. Cuando en dicho registro existan participaciones procedentes de aplicación del régimen de diferimiento se estará a las fechas y valores de adquisición fiscales comunicados en la operación de traspaso.

En definitiva, cuando por la existencia de varios registros no se puede determinar la base de retención conforme a las normas del impuesto –ganancia patrimonial a integrar en la base imponible calculada con arreglo al sistema FIFO teniendo en cuenta la totalidad de las participaciones de las que sea titular el contribuyente–, la base de retención seguirá esta misma regla –diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición– pero aplicando el sistema FIFO únicamente respecto de las participaciones que figuren en el registro de la entidad.

Cuando concurren estas circunstancias, el partícipe quedará obligado a comunicarlo a la entidad obligada a practicar la retención o ingreso a cuenta con la que efectúe el reembolso, incluso en el caso de que el mismo no origine base de retención, y, en tal caso, esta última deberá conservar dicha comunicación a disposición de la Administración tributaria durante todo el periodo en que tenga registradas a nombre del contribuyente participaciones homogéneas a las reembolsadas y, como mínimo, durante el plazo de prescripción.

Estas previsiones se aplicarán igualmente en el reembolso o transmisión de participaciones o acciones de IIC domiciliadas en el extranjero, comercializadas, colocadas o distribuidas en territorio español, así como en la transmisión de acciones de sociedades de inversión reguladas en la Ley 35/2003.

EJEMPLO 2

Un contribuyente posee participaciones en un mismo fondo de inversión, habiendo adquirido tales participaciones a través de dos entidades comercializadoras distintas.

Los datos relativos a la adquisición de la participación son los siguientes:

- Comercializadora 1: 1.000 participaciones adquiridas el 1 de octubre de 20X0 por un valor de 2,25 euros cada participación.
- Comercializadora 2: 500 participaciones adquiridas el 1 de julio de 20X1 por un valor de 3 euros cada participación.

En el ejercicio 20X5 se realizan las siguientes operaciones de reembolso:

- El 1 de abril de 20X5 se reembolsan 400 participaciones a través de la comercializadora 2 por un valor de 2,75 euros cada participación.
- El 1 de agosto de 20X5 se reembolsan 500 participaciones a través de la comercializadora 1 por un valor de 2,4 euros cada participación.

.../...

.../...

Base de retención:

- Comercializadora 1. Por el reembolso de 500 participaciones:
 - Valor de adquisición: $500 \times 2,25 = 1.125$ euros.
 - Valor de transmisión: $500 \times 2,4 = 1.200$ euros.
 - Base de retención: 75 euros.
- Comercializadora 2. Por el reembolso de 400 participaciones:
 - Valor de adquisición: $400 \times 3 = 1.200$ euros.
 - Valor de transmisión: $400 \times 2,75 = 1.100$ euros.
 - Base de retención: 0 euros.

Cuantía a integrar en la base imponible (por aplicación del criterio FIFO se entiende que todas las participaciones reembolsadas proceden de la adquisición realizada el 1 de octubre de 20X0):

- Por el reembolso el 1 de abril de 20X5 de 400 participaciones:
 - Valor de adquisición: $400 \times 2,25 = 900$ euros.
 - Valor de transmisión: $400 \times 2,75 = 1.100$ euros.
 - Ganancia patrimonial: 200 euros.
- Por el reembolso el 1 de agosto de 20X5 de 500 participaciones:
 - Valor de adquisición: $500 \times 2,25 = 1.125$ euros.
 - Valor de transmisión: $500 \times 2,4 = 1.200$ euros.
 - Ganancia patrimonial: 75 euros.

En consonancia con lo hasta ahora expuesto, la obligación de suministro de información hasta ahora aplicable a las entidades gestoras se extiende también a las comercializadoras respecto de las acciones y participaciones en dichas instituciones incluidas en sus registros de accionistas o partícipes, modificándose a tal efecto el artículo 100.4 de la LIRPF.

Por otra parte, al margen de la normativa fiscal, la Ley 16/2013 ha modificado la Ley 35/2003 (disp. adic. quinta) con la finalidad de que las sociedades gestoras o, en su caso, las entidades comercializadoras informen a los partícipes de los efectos tributarios anteriormente comentados

que se originan en el caso de tenencia simultánea de participaciones del mismo fondo en registros de partícipes de más de una entidad.

2.1.6.2. *Obligación de información para empresas de nueva o reciente creación*

El Real Decreto 960/2013, de 5 de diciembre, ha añadido un apartado 1 al artículo 69 del RIRPF estableciendo una nueva obligación informativa en relación con la deducción por la adquisición de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación prevista en el artículo 68.1 de la Ley del Impuesto.

La declaración informativa debe presentarse por las entidades cuyas acciones o participaciones dan derecho a la aplicación de la referida deducción. Debe recordarse que conforme al artículo 68.1.5.º de la Ley del Impuesto, para la práctica de la deducción es necesario obtener una certificación expedida por la entidad cuyas acciones o participaciones se hayan adquirido indicando el cumplimiento de los requisitos exigidos al efecto. El contenido de la declaración es el siguiente:

- a) En relación con la entidad obligada a presentar la declaración:
 - Datos de identificación.
 - Fecha de constitución.
 - Importe de los fondos propios.
- b) En relación con los adquirentes de las acciones o participaciones:
 - Nombre y apellidos.
 - Número de identificación fiscal.
 - Importe de la adquisición.
 - Fecha de adquisición.
 - Porcentaje de participación.

De esta forma, la nueva declaración informativa se configura como mecanismo de control de la nueva deducción, al permitir contrastar las cantidades deducidas por los contribuyentes con los datos de la declaración informativa suministrados a la Administración tributaria.

El modelo de declaración de esta nueva obligación de información ha sido aprobado por la Orden HAP/2455/2013, de 27 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 165, «Declaración informativa de certificaciones individuales emitidas a los socios o partícipes de entidades de nueva o reciente creación».

El plazo de presentación de esta declaración informativa es el mes de enero de cada año en relación con la suscripción de acciones o participaciones en el año inmediato anterior.

2.1.6.3. Retenciones

Se han introducido tres modificaciones en materia de retenciones con las que se pretende, respectivamente, reducir las cargas administrativas, dotar de estabilidad presupuestaria al ingreso de las retenciones y facilitar la comercialización de determinada deuda pública. A continuación se analizan con detalle cada una de las medidas con las que se consiguen los citados objetivos.

A) Supresión de la obligación de aportar testimonio literal de la resolución judicial que determine la pensión compensatoria o de las anualidades por alimentos

El Real Decreto 960/2013 ha modificado el Reglamento del Impuesto con objeto de eliminar la necesidad de aportar testimonio literal de la resolución judicial que determine la obligación de satisfacer pensión compensatoria al cónyuge o anualidades por alimentos a los hijos, para que una u otras sean tenidas en cuenta a efectos de retenciones.

En relación con las pensiones compensatorias, se modifica la letra e) del apartado 3 del artículo 83 del RIRPF, de tal manera que para minorar la base de retención en la cuantía de la pensión compensatoria satisfecha basta poner en conocimiento del pagador tal circunstancia.

Por lo que respecta a las anualidades por alimentos, la modificación normativa afecta al número 2.º del apartado 2 del artículo 85 de la LIRPF. Al igual que en el caso anterior, únicamente es necesario poner conocimiento del pagador esta circunstancia mediante la oportuna comunicación de datos (prevista en el art. 88 del Reglamento del Impuesto) para que el pagador aplique la escala separadamente al importe de las anualidades por alimentos y al resto de la base de retención.

B) Supresión del plazo excepcional para la declaración e ingreso de las retenciones correspondiente al mes de julio

Los retenedores que resultan obligados a presentar mensualmente declaración e ingreso de las cantidades retenidas o ingresos a cuenta correspondientes al mes anterior, tradicionalmente, han contado con un plazo excepcional en relación con las retenciones del mes de julio, que podían ser declaradas e ingresadas hasta el 20 de septiembre.

Pues bien, este plazo excepcional ha sido eliminado por el Real Decreto 960/2013, que a tal efecto ha modificado el artículo 108.1 del RIRPF. De esta forma, para los retenedores obligados a presentar declaración e ingreso mensual, la declaración e ingreso de las retenciones correspondientes al mes de julio deberá realizarse en los 20 primeros días naturales del mes de agosto.

C) Retenciones en relación con la deuda pública con rendimiento mixto

El Real Decreto 1042/2013 ha modificado el artículo 91.4 del RIRPF en relación con el tratamiento a afectos de retenciones de la deuda pública indexada.

Conforme al artículo 91.4 los activos financieros con rendimiento mixto –aquellos que combinan naturaleza implícita (primas de emisión, de amortización o reembolso) con naturaleza explícita (intereses, cupones...)– seguirán el régimen de los activos financieros con rendimiento explícito cuando el efectivo anual que produzcan de esta naturaleza sea igual o superior al tipo de referencia vigente en el momento de la emisión. Este tipo de referencia se establece en función de un determinado porcentaje –el 80%– sobre el precio de determinadas subastas de deuda pública.

En este caso la modificación consiste en rebajar al 40% el citado porcentaje en el caso de deuda pública con rendimiento mixto cuyos cupones e importe de amortización se calculan con referencia a un índice de precios. De esta forma, se facilita el acceso al régimen fiscal correspondiente a los activos financieros con rendimiento explícito, cuya principal característica es la no sujeción a retención en caso de transmisión o reembolso siempre que estén representados mediante anotaciones en cuenta y se negocien en un mercado secundario oficial de valores español.

D) Retenciones aplicables a profesionales con rendimientos reducidos

El Real Decreto-Ley 8/2014, y con idéntica redacción la posterior Ley 18/2014, han incorporado una disposición adicional cuadragésima a la LIRPF con la finalidad de reducir del 21 al 15% el porcentaje de retención e ingreso a cuenta aplicable a los rendimientos derivados de actividades profesionales cuando el volumen de rendimientos íntegros de tales actividades correspondiente al ejercicio inmediato anterior sea inferior a 15.000 euros y represente más del 75% de la suma de los rendimientos íntegros de actividades económicas y del trabajo obtenidos por el contribuyente en dicho ejercicio.

De esta forma, se alivia a los perceptores de rendimientos de actividades profesionales con menores ingresos con la finalidad de que puedan disponer de mayores recursos para atender a su actividad económica.

En cuanto a su aplicación, conviene indicar que será necesario que previamente el contribuyente comunique al pagador de los rendimientos la concurrencia de dicha circunstancia, quedando obligado el pagador a conservar la comunicación debidamente firmada.

Por último, debe indicarse que este porcentaje se reducirá a la mitad cuando los rendimientos tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 68.4 de la LIRPF, y que el citado porcentaje no resultará de aplicación cuando el contribuyente cumpla los requisitos para acogerse al tipo de retención del 9% por inicio de actividad.

2.2. MODIFICACIONES EN LA NORMATIVA DEL IRPF CON EFECTOS PARA EL EJERCICIO 2015

La normativa aplicable en el ejercicio 2015 y siguientes viene determinada por las modificaciones introducidas en la reciente reforma de dicho impuesto.

Antes de efectuar un análisis pormenorizado de cada una de ellas, conviene señalar que las mismas pivotan en torno a tres ejes principales: la reducción de la carga fiscal de los trabajadores por cuenta ajena y propia, la mejora de la adecuación del tributo a las cargas familiares soportadas por el contribuyente y el fomento del ahorro a largo plazo y previsional.

En relación con la reducción de la carga fiscal de los trabajadores por cuenta ajena y propia, destaca, por su importante coste recaudatorio, la nueva escala estatal aplicable a la base liquidable general, en la que se reducen tanto el número de tramos, de los siete actuales a cinco, como los tipos marginales aplicables en los mismos. Posteriormente, para el ejercicio 2016, se prevé una segunda rebaja de los citados tipos marginales. De esta forma, el efecto combinado de estas nuevas tarifas pretende compensar a los contribuyentes del esfuerzo realizado en los ejercicios 2012 a 2014 con el denominado gravamen complementario.

Además, el efecto anteriormente señalado se intensifica para los perceptores de rendimientos del trabajo más bajos, con la nueva reducción general por obtención de tales rendimientos, aplicable solo a estos últimos a partir de 2015 y cuyas cuantías no solo absorben a la extinguida deducción en cuota por obtención de dichos rendimientos, sino que los mejoran. Adicionalmente, todos los trabajadores tendrán un nuevo gasto deducible en concepto de otros gastos por importe de 2.000 euros en concepto de otros gastos, cuantía que se incrementa en el caso de trabajadores activos con alguna discapacidad o en los supuestos de movilidad geográfica.

Igualmente, la rebaja impositiva se extiende a los trabajadores por cuenta propia, respecto de los que, al margen de la escala señalada, se ha incorporado, por una parte, una nueva reducción en base para los perceptores de rentas más bajas (en sustitución de la anterior deducción en cuota para perceptores de rendimientos de actividades económicas) y se ha incrementado, en los mismos importes que para los trabajadores por cuenta ajena, la reducción aplicable a los trabajadores autónomos económicamente dependientes.

En cuanto a la mejora de la adecuación del tributo a las cargas familiares, debe señalarse que se han incrementado de forma significativa el importe del mínimo personal y de los mínimos familiares.

Por otra parte, se han aprobado nuevas deducciones en cuota diferencial que operan como auténticos impuestos negativos a favor de trabajadores por cuenta propia o ajena, pensionistas o desempleados que formen parte de una familia numerosa o monoparental con dos descendientes a su cargo exclusivo, o tengan un ascendiente o descendiente con discapacidad a su cargo.

Por último, en relación con la mejora del ahorro a largo plazo y previsional se adoptan varias medidas.

En primer lugar, se proponen tipos más moderados de tributación de las rentas del ahorro, aprobando a tal fin una nueva escala aplicable a base liquidable del ahorro, escala en la que no solo se reducen los marginales sino que también se amplían los tramos de la misma. Posteriormente, en 2016 se volverán a rebajar dichos marginales.

En segundo lugar, se crea un nuevo producto financiero con el que estimular la generación del mismo, al declarar la exención de los rendimientos del capital mobiliario positivos obtenidos con el mismo, denominado Plan de Ahorro a Largo Plazo.

En tercer lugar, se avanza en términos de neutralidad y eficiencia en el tratamiento de este tipo de rentas.

De esta forma, entre otras medidas, se suprimen determinados incentivos (deducción de 1.500 € de dividendos o coeficientes de corrección monetaria aplicables en las transmisiones de inmuebles), se revisan determinadas operaciones (reducción de capital social con devolución de aportaciones, reparto de la prima de emisión de acciones o venta de derechos de suscripción), se mantienen pero con limitaciones otros incentivos fiscales (limitado a 400.000 € de valor de transmisión los denominados coeficientes de abatimiento), se incorporan en la base imponible del ahorro las ganancias y pérdidas patrimoniales cualquiera que sea el tiempo de permanencia en el patrimonio del contribuyente y se permite compensar entre sí, con determinadas limitaciones, los rendimientos y ganancias y pérdidas patrimoniales integrados en la base del ahorro.

Por último, en cuanto al fomento del ahorro previsional, destaca, por una parte, el nuevo supuesto de exención por reinversión en rentas vitalicias aseguradas por mayores de 65 años o el establecimiento de ventanas de liquidez que permitirán recuperar las aportaciones efectuadas a sistemas de previsión social una vez transcurran 10 años desde la aportación (esta última es una medida financiera introducida por la Ley 26/2014, cuyo contenido no se analiza en esta obra por ser ajena al ámbito fiscal).

Además, en este marco de revisión global del impuesto, se adoptan otras muchas medidas cuyo contenido se analiza a continuación siguiendo el orden de liquidación del impuesto.

2.2.1. Exenciones

En el ámbito de las exenciones, además del nuevo límite de exención aplicable a las indemnizaciones por despido o cese de trabajadores, la Ley 26/2014 ha introducido diversas modificaciones en este ámbito. En particular, a partir de 1 de enero de 2015 se ha suprimido la exención de hasta 1.500 euros anuales aplicable a los dividendos, se ha establecido una nueva exención para los rendimientos del capital mobiliario derivados de Planes de Ahorro a Largo Plazo y para los tripulantes de determinadas embarcaciones pesqueras y se ha revisado la exención aplicable a las becas de estudios e investigación. A continuación se analizan cada una de las modificaciones indicadas.

2.2.1.1. *Exención aplicable a las indemnizaciones por despido o cese*

Tal y como se explicó anteriormente en el apartado 2.1.1.1, la Ley 26/2014 ha dado nueva redacción a la letra e) del artículo 7 de la LIRPF relativa a la exención aplicable a las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, con la finalidad de establecer un límite o cuantía máxima de exención de 180.000 euros.

Esta medida ya resulta de aplicación en el ejercicio 2014, sin que para el ejercicio 2015 se haya establecido especialidad alguna por lo que resulta perfectamente aplicable lo señalado en dicho apartado.

2.2.1.2. *Becas de estudio e investigación*

La Ley 26/2014 ha modificado la letra j) del artículo 7 de la LIRPF ampliando la exención de las becas de estudios e investigación a las concedidas por las fundaciones bancarias reguladas en el Título II de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, concedidas en el desarrollo de su actividad de obra social.

Dentro del proceso de reordenación bancaria, la citada Ley 26/2013 ha creado las denominadas fundaciones bancarias que, entre otros cometidos, llevarán a cabo la obra social de las antiguas cajas de ahorros de las que traen causa.

Evidentemente, desde la perspectiva del becario, nada justifica que la beca de estudios o investigación concedida hasta un determinado momento por la obra benéfica social de una caja de ahorros, pierda la exención en el IRPF por el mero hecho de que el concedente pase a ser una fundación bancaria, a la que, como se ha indicado anteriormente, se le encomienda continuar con la actividad de la obra social.

Por tanto, con la nueva redacción de la letra j) del artículo 7 de la LIRPF, tales becas y las que dicha fundación bancaria pueda conceder en el futuro, estarán exentas del IRPF, siempre que cumplan el resto de requisitos exigidos para declarar exentas a las becas de estudios e investigación.

2.2.1.3. *Exención de rendimientos del capital mobiliario derivados de Planes de Ahorro a Largo Plazo*

La Ley 26/2014 ha dado nueva redacción a la letra ñ) del artículo 7 de la LIRPF con la finalidad de declarar exentos los rendimientos positivos del capital mobiliario procedentes de los seguros de vida, depósitos y contratos financieros a través de los cuales se instrumenten los denominados Planes de Ahorro a Largo Plazo.

Con carácter previo al análisis de la exención conviene analizar las principales características de estos Planes.

A) Planes de Ahorro a Largo Plazo

Los requisitos de los denominados Planes de Ahorro a Largo Plazo se encuentran en la disposición adicional vigésima sexta de la LIRPF.

Los Planes de Ahorro a Largo Plazo se configuran como contratos celebrados entre el contribuyente y una entidad aseguradora o de crédito, en los que los recursos aportados al mismo deben destinarse a satisfacer las primas de uno o sucesivos seguros individuales de vida, denominados Seguros Individuales de Vida a Largo Plazo (en adelante, SIALP), o bien invertirse en depósitos y 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, denominada Cuenta Individual de Ahorro a Largo Plazo, en adelante CIALP.

Un contribuyente solo podrá ser titular de forma simultánea de un Plan de Ahorro a Largo Plazo. La apertura del mismo se producirá en el momento en que se satisfaga la primera prima, si se trata de un SIALP o se realice la primera aportación, en el caso de un CIALP.

En particular, en el caso del SIALP, se trata de un seguro individual de vida distinto de los previstos en el artículo 51 de esta ley, que no cubra contingencias distintas de supervivencia o fallecimiento, en el que el propio contribuyente sea el contratante, asegurado y beneficiario salvo en caso de fallecimiento.

En el caso del CIALP, se trata de 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 los contratos financieros anteriormente señalados en cuyas condiciones se prevea que tanto la aportación como la liquidación al vencimiento se efectuará en todo caso exclusivamente en dinero.

Una vez contratado, durante la vida del Plan, las aportaciones no pueden ser superiores a 5.000 euros anuales (sin computar los intereses de las inversiones del CIALP que obligatoriamente deben reinvertirse en la misma), y no podrá obtener disposición parcial alguna del mismo, esto es, la disposición de lo invertido, más su rentabilidad, podrá efectuarse por el contribuyente cuando lo desee, pero siempre en forma de capital.

A estos efectos, en el caso de SIALP, no se considera que se efectúan disposiciones cuando llegado su vencimiento, la entidad aseguradora destine, por orden del contribuyente, el importe íntegro de la prestación a un nuevo SIALP contratado por el contribuyente con la misma entidad. En estos casos, la aportación de la prestación al nuevo seguro no computará a efectos del límite de 5.000 euros señalado anteriormente.

Por su parte, la entidad aseguradora o, en su caso, la entidad de crédito, deberá garantizar al contribuyente la percepción al vencimiento del seguro individual de vida o al vencimiento de cada depósito o contrato financiero de, al menos, un capital equivalente al 85 % de la suma de las

primas satisfechas o de las aportaciones efectuadas al depósito o al contrato financiero. No obstante, si la citada garantía fuera inferior al 100 %, el producto financiero contratado deberá tener un vencimiento de al menos un año.

Además, en cualquier momento el contribuyente podrá movilizar los derechos económicos de seguros individuales de ahorro a largo plazo y de los fondos constituidos en cuentas individuales de ahorro a largo plazo, a otra entidad de crédito o aseguradora, sin que tal movilización pueda entenderse que es un acto de disposición.

En el momento en que se produzca la disposición de lo ahorrado en el Plan o se incumpla el límite de aportaciones señalado anteriormente, el Plan se extinguirá.

B) Rentas generadas en los Planes de Ahorro a Largo Plazo

En cuanto a su tratamiento fiscal, debemos distinguir entre los rendimientos positivos y negativos generados hasta el momento de la extinción del Plan:

- a) Los rendimientos positivos del capital mobiliario procedentes de los seguros de vida, depósitos y contratos financieros a través de los cuales se instrumenten los Planes de Ahorro a Largo Plazo están exentos del IRPF, siempre que el contribuyente no hubiera efectuado disposición alguna del capital resultante del Plan antes de finalizar el plazo de cinco años desde su apertura [nueva redacción a la letra ñ) del art. 7 de la LIRPF dada por la Ley 26/2014].

A efectos de computar dicho plazo, en el caso de llegado el vencimiento de un SIALP, la entidad aseguradora destine, por orden del contribuyente, el importe íntegro de la prestación a un nuevo SIALP contratado por el contribuyente con la misma entidad, el cómputo del plazo de cinco años se computará desde la primera prima satisfecha al primer seguro por el que se instrumentaron las aportaciones al Plan.

La exención indicada anteriormente se pierde si en el citado plazo de cinco años a contar desde la apertura del Plan se produjera cualquier disposición del citado capital o el incumplimiento de cualquier otro requisito de los previstos en la disposición adicional vigésima sexta de la LIRPF.

En este caso, el contribuyente deberá integrar en el periodo impositivo en el que se produzca tal incumplimiento los rendimientos exentos obtenidos durante la vigencia del Plan.

- b) En el caso de que se generen rendimientos del capital mobiliario negativos durante la vigencia del Plan de Ahorro a Largo Plazo, incluidos los que pudieran obtenerse con motivo de la extinción del Plan, los mismos se imputarán al periodo impositivo en que se produzca dicha extinción y únicamente en la parte del importe total de dichos rendimientos negativos que exceda de la suma de los rendimientos del mismo Plan a los que hubiera resultado de aplicación la exención.

2.2.1.4. Exención aplicable a dividendos

A partir del 1 de enero de 2015 se ha suprimido la exención de 1.500 euros contenida en el artículo 7 y) de la LIRPF aplicable a los rendimientos del capital mobiliario derivados de la participación en fondos propios de entidades a que se refieren las letras a) y b) del artículo 25.1 de la LIRPF.

Al respecto, conviene recordar que a partir de 1 de enero de 2007, los dividendos percibidos de entidades, residentes o no, pasaron a tributar como renta del ahorro al tipo fijo del 18 % sin aplicación de deducción por doble imposición alguna. No obstante, se declararon exentos los primeros 1.500 euros anuales de dividendos percibidos por cada contribuyente.

Con este tratamiento se evitaba cualquier conflicto con el ordenamiento jurídico comunitario, en la medida en que la deducción por doble imposición de dividendos aplicable hasta el año 2006 solo corregía la doble imposición económica de los dividendos de fuente interna. Ahora bien, su supresión originaba una mayor tributación en los contribuyente de rentas más bajas, al ser su tributación al 18 % superior a la tributación efectiva que obtenían anteriormente con la deducción tributando a la escala general, problema que se mitigaba con la exención ahora cuestionada.

No obstante lo anterior, resulta innegable que el efecto práctico de dicha exención en algunos casos, como ocurre en las participaciones poco significativas, era la no tributación en el IRPF, o lo que es lo mismo, una corrección plena de la doble imposición económica, y en otros, cuando esa participación era más representativa, una corrección parcial de aquella.

A pesar de dicho efecto, por las razones apuntadas, no puede entenderse que realmente estemos ante un auténtico mecanismo corrector de la doble imposición económica, sino como un auténtico beneficio fiscal que rompe la necesaria homogeneidad que debe existir entre las rentas del ahorro.

Y en este contexto, y con el objetivo de que todas las rentas, en particular las del ahorro, deben tributar efectivamente por dicho impuesto, con la mayor neutralidad posible, justifica a partir de 1 de enero de 2015 la supresión definitiva de dicha exención.

Por último, conviene destacar que tal supresión no tiene incidencia en el ámbito de las retenciones a practicar sobre tales dividendos, ya que con anterioridad la misma tampoco se tenía en cuenta a la hora de efectuar la retención correspondiente.

2.2.1.5. Exención aplicable a las aportaciones a patrimonios protegidos

La Ley 26/2014 da nueva redacción a la letra w) del artículo 7 de la LIRPF con la finalidad de que el límite de exención de tres veces el IPREM aplicable conjuntamente, hasta 31 de diciembre de 2014, a los rendimientos del trabajo derivados de las aportaciones a patrimonios protegidos a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la LIRPF y a los rendimientos del trabajo derivados de las prestaciones obtenidas en forma de renta por las personas con discapacidad co-

respondientes a las aportaciones a sus sistemas de previsión social, se aplique de forma separada a partir de 1 de enero de 2015 a estas dos categorías de rendimientos.

Debe advertirse de que el límite de tres veces el IPREM se mantiene, pero opera para cada categoría de rendimiento señalado, de forma independiente.

2.2.1.6. *Exención aplicable a los tripulantes de determinadas embarcaciones pesqueras*

La Ley 26/2014 ha incorporado una disposición adicional cuadragésima primera en la LIRPF con la finalidad de declarar exentos el 50 % de los rendimientos del trabajo personal que se hayan devengado con ocasión de la navegación realizada en los buques de pesca que, enarbolando pabellón español, estén inscritos en el registro de la flota pesquera comunitaria y la empresa propietaria en el Registro Especial de Empresas de Buques de Pesca Españoles y pesquen exclusivamente túnidos o especies afines fuera de las aguas de la Comunidad y a no menos de 200 millas náuticas de las líneas de base de los Estados miembros.

El apartado 4.5 de las Directrices para el examen de las ayudas estatales en el sector de la pesca y la acuicultura (2008/C 84/06) establecen que:

«Con el fin de que los operadores comunitarios desistan de inscribir sus buques de pesca en registros de terceros países que no garanticen el debido control de las actividades de su flota pesquera, especialmente en lo que se refiere a la pesca ilegal, incontrolada y no regulada, pueden considerarse compatibles con el Mercado Común las medidas de desgravación fiscal aplicadas al impuesto de sociedades de los buques de la Comunidad que faenen fuera de las aguas de esta, así como aquellas otras medidas por las que se reduzca el tipo de las cotizaciones sociales y del impuesto sobre la renta de los pescadores empleados a bordo de esos buques.

Pueden acogerse a tales medidas los buques de pesca que, enarbolando pabellón de un Estado miembro y hallándose inscritos en el registro de la flota pesquera comunitaria, pesquen exclusivamente túnidos o especies afines fuera de las aguas de la Comunidad y a no menos de 200 millas náuticas de las líneas de base de los Estados miembros.

En la notificación de las medidas, los Estados miembros deben suministrar a la Comisión información que demuestre el riesgo real de que los buques soliciten su baja en el registro nacional de buques pesqueros si no se establecen esas medidas.

Las medidas de ayuda contempladas en el presente apartado deben disponer que, si causa baja en el registro de la flota pesquera comunitaria un buque por el que se haya concedido ayuda en el marco de este apartado, deba reembolsar el beneficiario la ayuda que haya recibido durante los tres años anteriores a esa baja».

Como puede observarse, la regulación contenida en la citada disposición adicional cuadragésima primera de la LIRPF se ajusta a lo señalado en las citadas directrices, si bien su efecti-

vidad queda condicionada a su declaración de compatibilidad con el ordenamiento comunitario, por lo que será necesario esperar a tal declaración por parte de las autoridades comunitarias para que se pueda empezar a aplicar la exención.

Por último, conviene indicar que la baja en el registro de la flota pesquera comunitaria del buque anteriormente indicado determinará la obligación de reembolsar, por la empresa propietaria del mismo, la ayuda efectivamente obtenida por aplicación de lo dispuesto en el apartado anterior en los tres años anteriores a dicha baja.

2.2.1.7. *Rentas exentas con progresividad*

La nueva redacción de la disposición adicional vigésima de la LIRPF regula a nivel legal la mecánica liquidatoria aplicable a las rentas exentas con progresividad (hasta ahora, la forma de liquidar una renta exenta con progresividad se establecía por la orden ministerial que cada año aprueba los modelos de declaración del impuesto).

De acuerdo con lo establecido en la citada disposición adicional, tienen tal consideración aquellas rentas que, sin someterse a tributación, deben tenerse en cuenta a efectos de calcular el tipo de gravamen aplicable a las restantes rentas del periodo impositivo.

En la medida en que la actual LIRPF no establece supuestos de rentas exentas con progresividad, la aplicación práctica de esta disposición adicional queda limitada a los supuestos en los que un convenio para evitar la doble imposición establezca este mecanismo para corregir esta última.

En estos casos, las rentas exentas con progresividad se añadirán a la base liquidable general o del ahorro, según corresponda a la naturaleza de las rentas, al objeto de calcular el tipo medio de gravamen que corresponda para la determinación de la cuota íntegra estatal y autonómica.

El tipo medio de gravamen así calculado se aplicará sobre la base liquidable general o del ahorro, sin incluir las rentas exentas con progresividad.

2.2.1.8. *Exención aplicable a las quitas y daciones en pago de procedimientos concursales*

Con efectos desde 1 de enero de 2015, el Real Decreto-Ley 1/2015 ha añadido una disposición adicional cuadragésima tercera a la LIRPF para declarar exentas las rentas que se pudieran poner de manifiesto como consecuencia de quitas y daciones en pago de deudas, establecidas en un convenio aprobado judicialmente conforme al procedimiento fijado en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, en un acuerdo de refinanciación judicialmente homologado a que se refiere el artículo 71 bis y la disposición adicional cuarta de dicha ley, en un acuerdo extrajudicial de pagos a que se refiere el Título X o como consecuencia de exoneraciones del pasivo insatisfecho a que se refiere el artículo 178 bis de la misma ley, siempre que las deudas no deriven del ejercicio de actividades económicas.

2.2.2. Individualización de rentas

En materia de individualización de rentas se introduce un simple cambio formal, al modificarse los apartados 3 y 5 del artículo 11 de la LIRPF con la finalidad de incorporar en esta ley los criterios de titularidad jurídica contenidos en el artículo 7 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE de 7 de junio), necesarios para la individualización de los rendimientos del capital y las ganancias y pérdidas patrimoniales.

De esta forma, se independiza la LIRPF de la regulación contenida en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

2.2.3. Imputación temporal de rentas

En materia de imputación temporal de rentas se introducen dos nuevas reglas de imputación temporal para las ayudas públicas y para las pérdidas derivadas de créditos vencidos y no cobrados.

2.2.3.1. Imputación temporal de las ayudas públicas

La Ley 26/2014 ha introducido una letra c) en el artículo 14.2 estableciendo una nueva regla de imputación temporal aplicable a las ganancias patrimoniales derivadas de ayudas públicas: se imputarán al periodo impositivo en que tenga lugar su cobro, salvo que el contribuyente opte por su imputación temporal en el ejercicio en que se obtenga dicha ayuda pública y los cuatro siguientes por tratarse de una ayuda pública percibida como compensación por los defectos estructurales de construcción de la vivienda habitual y destinadas a su reparación [art. 14.2 g) de la LIRPF], una ayuda incluida en el ámbito de los planes estatales para el acceso por primera vez a la vivienda en propiedad, percibidas por los contribuyentes mediante pago único en concepto de Ayuda Estatal Directa a la Entrada (AEDE) [art. 14.2 i) de la LIRPF] o una ayuda pública otorgada por las Administraciones competentes a los titulares de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español inscritos en el Registro general de bienes de interés cultural a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, y destinada exclusivamente a su conservación o rehabilitación [art. 14.2 j) de la LIRPF].

Hasta el 31 de diciembre de 2014, el criterio de imputación temporal era diferente, imputándose la ganancia patrimonial al ejercicio en el que se producía la alteración patrimonial, circunstancia que, con arreglo a la doctrina administrativa, se entendía que se producía en el momento en que el concedente comunicaba la concesión al solicitante, independientemente del momento del pago. No obstante, si de acuerdo con los requisitos de la concesión, la exigibilidad del pago de la subvención se producía con posterioridad al año de su comunicación, la ganancia generada por la subvención debía imputarse al periodo impositivo en que fuera exigible el importe correspondiente.

Debe tenerse en cuenta que no se ha articulado ningún régimen transitorio en relación con la nueva regla especial de imputación temporal, por lo que a falta de un criterio administrativo

expreso al respecto, cabría entender que la nueva regla de imputación temporal solo resultará de aplicación a aquellas subvenciones que se obtengan (criterio tradicional de imputación temporal) y se cobren a partir de 1 de enero de 2015. De esta forma, si la concesión de la subvención hubiera sido previa a dicha fecha, la ayuda deberá imputarse a un ejercicio previo a 2015, resultando, en consecuencia, irrelevante el ejercicio en el que finalmente se produzca su cobro.

2.2.3.2. *Imputación temporal de pérdidas derivadas de créditos vencidos y no cobrados*

La Ley 26/2014 ha añadido una nueva letra k) al artículo 14.2 de la LIRPF con la finalidad de establecer una regla de imputación temporal aplicable a las pérdidas patrimoniales derivadas de créditos vencidos y no cobrados.

A partir de 1 de enero de 2015, podrán imputarse al periodo impositivo en que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que adquiera eficacia una quita establecida en un acuerdo de refinanciación judicialmente homologable (Ley 22/2003, art. 71 bis y disp. adic. 4.ª) o en un acuerdo extrajudicial de pagos (Ley 22/2003, Título X).
- b) Que, encontrándose el deudor en situación de concurso, adquiera eficacia el convenio en el que se acuerde una quita en el importe del crédito, en cuyo caso la pérdida se computará por la cuantía de la quita.

Si no se acordara la quita en el convenio, la pérdida podrá computarse cuando concluya el procedimiento concursal sin que se hubiera satisfecho el crédito, salvo cuando el procedimiento concluya por alguna las siguientes causas (Ley 22/2003 apartados 1.º, 4.º y 5.º del art. 176):

- Una vez firme el auto de la Audiencia Provincial que revoque en apelación el auto de declaración de concurso.
- En cualquier estado del procedimiento, cuando se compruebe el pago o la consignación de la totalidad de los créditos reconocidos o la íntegra satisfacción de los acreedores por cualquier otro medio o que ya no existe la situación de insolvencia.
- Una vez terminada la fase común del concurso, cuando quede firme la resolución que acepte el desistimiento o la renuncia de la totalidad de los acreedores reconocidos.

- c) Que se cumpla el plazo de un año desde el inicio del procedimiento judicial distinto de los de concurso que tenga por objeto la ejecución del crédito sin que este haya sido satisfecho.

Hasta el 31 de diciembre de 2014, no existía una regla específica para computar la pérdida, por lo que la doctrina administrativa había precisado que ese momento era

en el que el crédito resultara judicialmente incobrable. Ahora bien, en determinados casos la concreción del momento en que se producía esa imposibilidad judicial de cobro no era posible, por cuanto en el procedimiento ejecutivo ordinario no existe una declaración de fallido del deudor, ni existe una fecha en la que se pueda considerar extinguido el crédito, dado que la ejecución forzosa solo terminará con la completa satisfacción del acreedor ejecutante (Ley 1/2007, art. 570.)

Por lo tanto, la nueva regla de imputación temporal supone un importante avance respecto de la situación anterior.

Ahora bien, debe advertirse de que para que resulte aplicable este supuesto el plazo de un año deberá cumplirse a partir de 1 de enero de 2015 por preverlo así expresamente la disposición adicional vigésima primera de la LIRPF, por lo que no resultará de aplicación en relación con cantidades adeudadas de ejercicios anteriores respecto de los que ya se hubiera cumplido, antes de dicha fecha, el citado plazo de un año.

Además, si el crédito fuera cobrado con posterioridad al cómputo de la pérdida patrimonial, se imputará una ganancia patrimonial por el importe cobrado en el periodo impositivo en que se produzca dicho cobro.

2.2.4. Rendimientos del trabajo

En el ámbito de los rendimientos del trabajo, las principales modificaciones se llevan a cabo en tres áreas diferenciadas: rentas en especie, rentas irregulares y liquidación de esta categoría de renta. A continuación se analiza detalladamente cada una de ellas.

2.2.4.1. Rentas en especie

Las modificaciones en materia de rendimientos del trabajo en especie pueden agruparse en dos ámbitos diferenciados. Por una parte, se han introducido varias modificaciones en relación con las rentas en especie que no tributan en el IRPF, diferenciando entre rentas exentas y no sujetas y estableciendo nuevos requisitos para aplicar la exención vinculada a la entrega de acciones a los trabajadores. Por otra, se regulan nuevos supuestos de existencia de renta en especie o de cuantificación de la misma.

A) Rendimientos del trabajo en especie no sujetas y exentas

a) Distinción entre rentas en especie del trabajo no sujetas y exentas

Hasta el 31 de diciembre de 2014, la LIRPF establecía una relación de rendimientos del trabajo que no tenían la consideración de rendimientos del trabajo en especie sin aclarar cuáles correspondían a supuestos de no sujeción y cuáles a rentas exentas.

Es cierto que, desde el punto de vista del perceptor, tal distinción no era relevante, pues en todo caso no tenía que integrar tales rendimientos en su declaración ni estaban sujetos a retención, pero no así desde la perspectiva del pagador, en la medida en que este debe informar de las rentas exentas del trabajo en la declaración informativa anual (modelo 190), pero no de las rentas no sujetas.

En este contexto, la Ley 26/2014 ha dado nueva redacción al artículo 42 de la LIRPF con la finalidad de concretar, en su apartado 2, los supuestos de no sujeción, y en su apartado 3, los de exención.

De esta manera, a partir del ejercicio 2015, no tienen la consideración de retribuciones en especie las siguientes:

- Las cantidades destinadas a la actualización, capacitación o reciclaje del personal cuando vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo.
- Las primas o cuotas satisfechas por la empresa en virtud de contrato de seguro de accidente laboral o de responsabilidad civil del trabajador.

Por el contrario, tendrán la consideración de rendimiento del trabajo en especie exentos los siguientes:

- Las entregas a empleados de productos a precios rebajados que se realicen en cantinas, comedores de empresas o economatos de carácter social, así como las fórmulas indirectas de prestación del servicio de comedor (vales comida).
- La utilización de bienes destinados a los servicios sociales y culturales del personal empleado, incluido los vales guardería.
- Las primas satisfechas a seguros de enfermedad.
- La prestación de determinados servicios de enseñanza a los hijos de los empleados de los centros educativos.
- Las cantidades satisfechas a las entidades encargadas de prestar el servicio público de transporte colectivo de viajeros para favorecer el desplazamiento de los empleados entre su lugar de residencia y el centro de trabajo.
- La entrega a los trabajadores en activo, de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, de acciones o participaciones de la propia empresa o de otra del grupo.

No obstante lo señalado anteriormente, no todas las rentas exentas deberán ser objeto de información en la declaración informativa anual, en la medida en que el Proyecto de Real Decreto de modificación del RIRPF, actualmente en tramitación, prevé la exclusión de informar sobre la

utilización de los bienes destinados a los servicios sociales y culturales del personal empleado o las entregas de productos a precios rebajados en cantinas, comedores de empresa y economatos de carácter social, salvo cuando, en ambos casos, dicha utilización o entrega se efectúe utilizando fórmulas indirectas (vales guardería y vales o tarjetas comida, respectivamente), dando redacción a tal efecto al artículo 108.2 c) del RIRPF.

b) Nuevos requisitos para aplicar la exención vinculada a la entrega de acciones a los trabajadores

A partir de 1 de enero de 2015, la nueva redacción de la letra f) del artículo 42.3 de la LIRPF establece que para poder aplicar la exención de 12.000 euros vinculada a la entrega de acciones a los trabajadores, la oferta deberá realizarse a todos los trabajadores, de la empresa o subgrupo, en las mismas condiciones, suprimiéndose, con la nueva redacción del artículo 43 del RIRPF, contenida en el Proyecto de Real Decreto en tramitación, el requisito de que la entrega se efectúe en el ámbito de la política retributiva general de la empresa.

El requisito así configurado exige que todos los trabajadores puedan acceder, en las mismas condiciones, a la entrega de tales acciones, como ocurre por ejemplo en el caso de una OPV o en una entrega gratuita o rebajada de acciones a todos los trabajadores de la empresa, evitando la aplicación del incentivo fiscal en relación con fórmulas retributivas dirigidas a solo una parte de la plantilla.

No obstante lo anterior, la redacción citada del artículo 43 del RIRPF contenida en el Proyecto de Real Decreto en tramitación, permite excluir de dicha oferta, sin poner en riesgo la aplicación de la exención, a los trabajadores que no tuvieran una determinada antigüedad en la empresa, siempre que la antigüedad mínima establecida sea la misma para todos ellos.

Por último, debe indicarse que el resto de condiciones (mantenimiento de tres años, no superar el 5 % de participación en el capital, ser trabajador activo, etc.) se mantienen sin cambios.

B) Nuevas reglas de cuantificación de los rendimientos del trabajo en especie

En relación con la cuantificación de las rentas en especie se adoptan varias medidas:

a) Imputación fiscal obligatoria de la parte de la prima que se corresponde con el capital en riesgo.

Hasta ahora, la imputación fiscal de las primas de contratos que instrumentan compromisos por pensiones que cubren al mismo tiempo la contingencia de jubilación (en la que la imputación es voluntaria) y la de fallecimiento o invalidez (en la que la imputación es obligatoria) era voluntaria.

Sin embargo, a partir de 2015, la Ley 26/2014 ha dado nueva redacción al artículo 17.1 f) de la LIRPF, de manera que será obligatoria, en todo caso, la imputación fiscal de la parte de la prima satisfecha que corresponda al capital en riesgo por

fallecimiento o incapacidad, siempre que el importe de dicha parte exceda de 50 euros anuales. A estos efectos se considera capital en riesgo la diferencia entre el capital asegurado para fallecimiento o incapacidad y la provisión matemática.

- b) Nueva regla de cuantificación de la retribución en especie derivada de la utilización de la vivienda por el trabajador.

Por otra parte, se ha modificado el artículo 43.1.1.º a) de la LIRPF con la finalidad de modificar la referencia temporal a 1 de enero de 1994 para determinar la procedencia del porcentaje del 10 o el 5 % a aplicar sobre el valor catastral, a la hora de cuantificar la retribución en especie derivada de la utilización de una vivienda que sea propiedad del empleador.

De esta manera, a partir de 1 de enero de 2015, la retribución en especie es el 5 % del valor catastral de la vivienda si el valor catastral está revisado, modificado o ha sido determinado mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general y ha entrado en vigor en el periodo impositivo o en el plazo de los 10 periodos impositivos anteriores (hasta ahora, la fecha relevante era a partir de 1 de enero de 1994). En caso contrario, el porcentaje será el 10 %.

Por otra parte, para aquellos supuestos en los que no exista valoración catastral, o no se haya notificado, se sustituye la referencia hasta ahora contenida al Impuesto sobre el Patrimonio, de manera que se aplicará el 5 % sobre el 50 % del mayor de los siguientes valores: el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición. Por tanto, se trata de una mera modificación formal sin trascendencia liquidatoria.

Igualmente, conviene recordar que el límite máximo de esta retribución cuantificado en el 10 % de las restantes contraprestaciones por ese empleo se mantiene sin cambios.

- c) Nueva regla de cuantificación de la retribución en especie derivada de la cesión de vehículos a los trabajadores.

En cuanto a la cesión de vehículos a los trabajadores, se establece una nueva reducción aplicable en los supuestos en los que el vehículo sea eficiente energéticamente [art. 43.1.1.º b)].

En concreto, y de acuerdo con la redacción del artículo 48 bis del RIRPF contenida en el Proyecto de Real Decreto en tramitación, la reducción será de:

- Un 15 % cuando se trate de vehículos que cumpliendo los límites de emisiones Euro 5 y Euro 6 previstos en el anexo I del Reglamento (CE) n.º 715/2007 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de junio de 2007, sobre la homologación de tipo de los vehículos de motor por lo que se refiere a las emisiones procedentes de turismos y vehículos comerciales ligeros (Euro 5 y Euro 6) y sobre el acceso a la información relativa a la reparación y el mantenimiento

de los vehículos, sus emisiones oficiales de CO₂ sean inferiores a 120 g/km y tengan un motor térmico de potencia inferior a 130 CV.

- Un 20% cuando, adicionalmente, se trate de vehículos híbridos o propulsados por motores de combustión interna que puedan utilizar combustibles fósiles alternativos (autogás –GLP– y gas natural).
- Un 30% cuando se trate de cualquiera de las siguientes categorías de vehículos:
 - 1.º Vehículo eléctrico de batería (BEV).
 - 2.º Vehículo eléctrico de autonomía extendida (E-REV).
 - 3.º Vehículo eléctrico híbrido enchufable (PHEV) con una autonomía mínima de 40 kilómetros.

Las reducciones anteriormente señaladas resultarán igualmente aplicables a los vehículos cedidos por la empresa que tenga como actividad habitual la cesión a terceros de vehículos automóviles [art. 43.1.1.º f) de la LIRPF, según redacción dada por la Ley 26/2014].

2.2.4.2. Rentas del trabajo irregulares

En el ámbito de los rendimientos del trabajo irregulares, esto es, aquellos con periodo de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, la Ley 26/2014 ha introducido importantes modificaciones, cuyo contenido se detalla a continuación.

A) Porcentaje de reducción aplicable a las rentas irregulares

En primer lugar, con efectos desde 1 de enero de 2015 el porcentaje aplicable a los rendimientos del trabajo con periodo de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se rebaja del 40 al 30%.

Al respecto, debe advertirse de que tal rebaja es consecuencia de la reducción de la escala general estatal de gravamen que se analiza en el epígrafe 2.2.13.3 de este artículo, de manera que la progresividad a compensar es menor, por lo que también debe serlo el porcentaje aplicable al efecto.

Esta rebaja opera tanto para los supuestos de rendimientos del trabajo previstos en el artículo 18.2 de la LIRPF (rendimientos del trabajo con periodo de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo), como los previstos en el apartado 3 de dicho artículo (prestaciones de la Seguridad Social, clases pasivas, mutualidades generales obligatorias de funcionarios, colegios de huérfanos o entidades similares) percibidas en forma de capital.

En segundo lugar, con la finalidad de aclarar la existencia de un periodo de generación a las cantidades no exentas que se pueden percibir en los despidos de trabajadores, la nueva redacción del artículo 18.2 de la LIRPF establece que los rendimientos derivados de la extinción de una relación laboral, común o especial, tendrán como periodo de generación el número de años de servicio del trabajador.

B) Supresión de la posibilidad de percibir rentas irregulares de forma fraccionada

Hasta 31 de diciembre de 2014, era posible aplicar la reducción por irregularidad a los rendimientos del trabajo con periodo de generación superior a dos años percibidos de forma fraccionada, siempre que el periodo de generación y el número de periodos impositivos de fraccionamiento guardaran una proporción adecuada.

Sin embargo, a partir de 1 de enero de 2015 tal posibilidad ha sido suprimida por la Ley 26/2014, dando nueva redacción al artículo 18.2 de la LIRPF, de manera que solo procederá la aplicación de la reducción a los rendimientos del trabajo con periodo de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, cuando, en ambos casos, se imputen en un único ejercicio.

No obstante, podrán aplicar la reducción del 30 %, siempre que el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de periodos impositivos de fraccionamiento sea superior a dos, los siguientes rendimientos del trabajo con periodo de generación superior a dos años:

- Los rendimientos del trabajo procedentes de indemnizaciones por extinción de la relación mercantil a que se refiere el artículo 17.2 e) de la LIRPF con periodo de generación superior a dos años (como ocurriría, por ejemplo, cuando está prevista en los Estatutos de la entidad la percepción de esta cantidad por extinguir la relación mercantil de los administradores con antigüedad en el Consejo de administración superior a dos años), siempre que la fecha de la extinción de la relación sea anterior a 1 de agosto de 2014 (apartado 2 de la disp. trans. vigésima quinta de la LIRPF).

Por tanto, si la extinción es posterior a dicha fecha, en ningún caso podrá aplicarse la reducción del 30 % a la fracción imputable al ejercicio 2015 o siguientes.

- Los rendimientos del trabajo procedentes de indemnizaciones por extinción de la relación laboral, común o especial, para los que la redacción del artículo 18.2 mantiene la aplicación de la reducción por irregularidad en los casos de fraccionamiento.

De esta forma, el tratamiento de la irregularidad de las indemnizaciones por despido no se ha visto afectada por la nueva regulación.

- Los rendimientos del trabajo distintos de los procedentes de indemnizaciones por extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil ante-

riormente señalada, que se vinieran percibiendo de forma fraccionada con anterioridad a 1 de enero de 2015 con derecho a la aplicación, en ejercicios anteriores, a la reducción por irregularidad, de manera que podrán seguir aplicando la reducción del 30 % a cada una de las fracciones que se imputen a partir de 1 de enero de 2015 (apartado 3 de la disp. trans. vigésima quinta de la LIRPF).

En relación con los rendimientos previstos en el párrafo anterior derivados de compromisos adquiridos con anterioridad a 1 de enero de 2015 que tuvieran previsto el inicio de su percepción de forma fraccionada en periodos impositivos que se inicien a partir de dicha fecha, no será posible aplicar la reducción por irregularidad a las fracciones que, en futuro, puedan percibir. Por tanto, la LIRPF permite sustituir la forma de percepción inicialmente acordada por su percepción en un único periodo impositivo, sin que dicho cambio altere el inicio del periodo de generación del rendimiento y, por tanto, al imputarse ahora en un único ejercicio se pueda tener acceso a la reducción.

C) Nueva configuración de la periodicidad o recurrencia

A partir de 1 de enero de 2015 se ha suprimido el requisito que impedía la aplicación de la reducción de irregularidad a rendimientos del trabajo con periodo de generación superior a dos años que se obtenían de forma periódica o recurrente.

La ambigüedad de dicha expresión ha obligado, en aras del principio de seguridad jurídica, a establecer una regla objetiva que permita determinar, sin duda alguna, la procedencia o no de la reducción.

En concreto, a partir de 1 de enero de 2015 esta reducción no resultará de aplicación a los rendimientos que tengan un periodo de generación superior a dos años cuando, en el plazo de los cinco periodos impositivos anteriores a aquel en el que resulten exigibles, el contribuyente hubiera obtenido otros rendimientos con periodo de generación superior a dos años, a los que hubiera aplicado la reducción de irregularidad.

Debe advertirse de que dicha regla resulta aplicable desde el propio ejercicio 2015, por lo que deberá analizarse si en los ejercicios 2010 a 2014 el contribuyente ha percibido algún rendimiento del trabajo con periodo de generación superior a dos años por el que hubiera aplicado la reducción por irregularidad correspondiente. Solo en caso de que la respuesta a esta pregunta sea negativa, podrá aplicarse, siempre que se cumpla el resto de requisitos, la reducción del 30 % en el ejercicio 2015.

Por otra parte, como consecuencia de dicha regla debe igualmente advertirse de que la aplicación de la reducción en un ejercicio concreto impedirá la aplicación de la reducción a otro rendimiento del trabajo con periodo de generación superior a dos años que pudiera obtener en los cinco ejercicios inmediatos siguientes.

Por último, debe indicarse que existe una excepción a la nueva regla de los cinco años explicada anteriormente.

En concreto, a efectos de determinar el cumplimiento de no haber obtenido en los cinco ejercicios anteriores un rendimiento del trabajo con periodo de generación superior a dos años por el que hubiera aplicado la reducción por irregularidad, no se tendrán en cuenta los rendimientos derivados de la extinción de una relación laboral, común o especial.

Por último, en el caso de los rendimientos del trabajo que deriven del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores, se suprime la regla especial aplicable hasta 31 de diciembre de 2014, en cuya virtud procedía aplicar la reducción a tales rendimientos cuando, en otros requisitos, las opciones no se hubieran concedido anualmente, con el límite del resultado de multiplicar el periodo de generación por el salario medio anual del conjunto de los contribuyentes.

Por tanto, a partir de 2015 desaparece el tratamiento diferenciado que hasta ahora existía para tales rendimientos del trabajo, aplicándose las mismas normas que a cualquier otro rendimiento del trabajo con periodo de generación superior a dos años.

No obstante, en relación con los rendimientos del trabajo que deriven del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores que hubieran sido concedidas con anterioridad a 1 de enero de 2015 y se ejerciten transcurridos más de dos años desde su concesión, si, además, no se concedieron anualmente, el apartado 4 de la disposición transitoria vigésima quinta de la LIRPF permite aplicar la reducción prevista en el apartado 2 del artículo 18 de esta ley aun cuando en el plazo de los cinco periodos impositivos anteriores a aquel en el que se ejerciten el contribuyente hubiera obtenido otros rendimientos con periodo de generación superior a dos años a los que hubiera aplicado la reducción por irregularidad.

No obstante, en este caso será de aplicación el límite previsto hasta 31 de diciembre de 2014 en el número 1.º de la letra b) del apartado 2 del artículo 18 de la LIRPF, esto es, el resultado de multiplicar el periodo de generación por el salario medio anual (22.100 €, según la disp. trans. decimosexta del RIRPF, según redacción contenida en el Proyecto de Real Decreto actualmente en tramitación), límite que deberá aplicarse no solo a los rendimientos del trabajo derivados de tales opciones, sino de todas las opciones de compra concedidas con anterioridad a 1 de enero de 2015.

D) Rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo

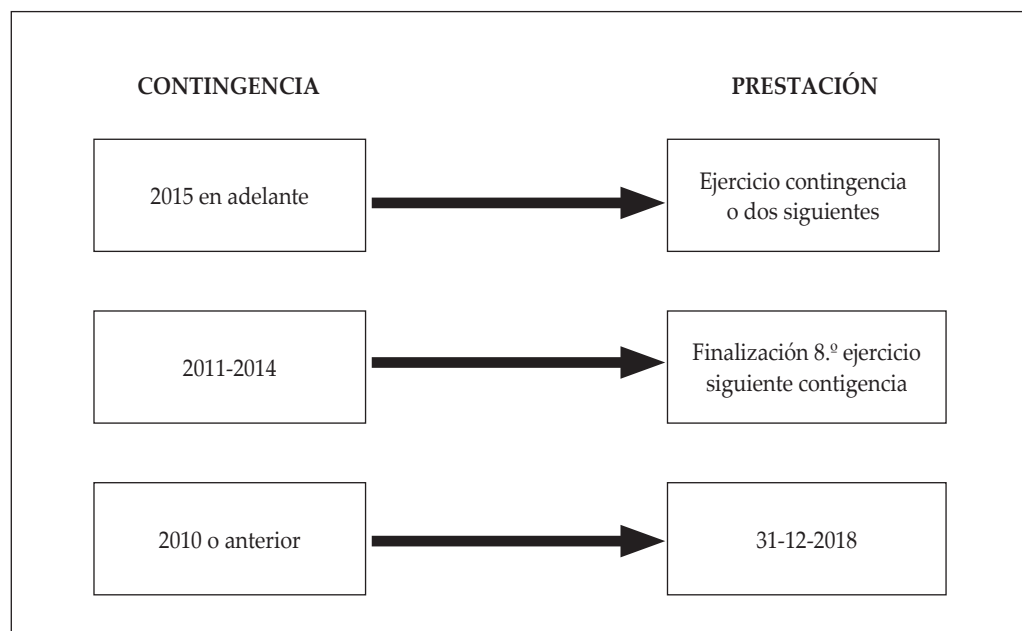
En relación con los rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, el artículo 12.1 del RIRPF, según redacción dada por el Proyecto de Real Decreto actualmente en tramitación, mantiene la misma lista de supuestos tasados, entre las que figuran las cantidades percibidas por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral.

Además, la citada redacción añade que respecto de los citados rendimientos, la reducción prevista en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto únicamente será de aplicación cuando se imputen en único periodo impositivo.

E) Particularidades aplicables a los sistemas privados de previsión social

Las prestaciones en forma de capital correspondientes a aportaciones efectuadas hasta 31 de diciembre de 2006 a los distintos sistemas de previsión social siguen aplicando, de acuerdo a lo dispuesto en la disposición transitoria undécima y duodécima de la LIRPF, la reducción de irregularidad con arreglo a la normativa vigente a 31 de diciembre de 2006, lo que supone, además, que no les afecta la rebaja del porcentaje de reducción por irregularidad que se ha analizado anteriormente.

No obstante lo anterior, se ha establecido un calendario para hacer obtener la citada prestación en forma de capital y poder aplicar la correspondiente reducción por irregularidad, cuyos plazos se detallan en el siguiente cuadro:



2.2.4.3. Liquidación del rendimiento neto del trabajo

En cuanto a la cuantificación del rendimiento neto del trabajo se han introducido modificaciones tanto en materia de gastos deducibles como en la reducción general por obtención de rendimientos del trabajo.

A) Gastos deducibles

En relación con los gastos deducibles, la Ley 26/2014 ha dado nueva redacción al artículo 19.2 de la LIRPF, en cuya virtud se añade una nueva letra f) que permite minorar, en concepto de otros gastos, la cuantía de 2.000 euros anuales.

Esta cuantía se incrementa en 2.000 euros anuales en el caso de contribuyentes desempleados inscritos en la oficina de empleo que acepten un puesto de trabajo que exija el traslado de su residencia habitual a un nuevo municipio, incremento que aplicarán en el periodo impositivo en el que se produzca el cambio de residencia y en el siguiente. De esta forma, se compensan los mayores gastos derivados de la aceptación del puesto de trabajo con cambio de residencia.

Debe advertirse de que si el citado cambio de residencia se produjo en 2014, el incremento a aplicar en 2015 será el derivado de la cuantía de la reducción general por obtención de rendimientos del trabajo contenida en el artículo 20 de la LIRPF, en su redacción a 31 de diciembre de 2014 (disp. trans. sexta de la LIRPF), es decir:

- a) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo iguales o inferiores a 9.180 euros: 4.080 euros anuales.
- b) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo comprendidos entre 9.180,01 y 13.260 euros: 4.080 euros menos el resultado de multiplicar por 0,35 la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 9.180 euros anuales.
- c) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo superiores a 13.260 euros o con rentas, excluidas las exentas, distintas de las del trabajo superiores a 6.500 euros: 2.652 euros anuales.

Igualmente, en el caso de personas con discapacidad que obtengan rendimientos del trabajo como trabajadores activos, incrementarán dicha cuantía, con carácter general, en 3.500 euros anuales, y en 7.750 euros anuales, cuando acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65 %.

El importe deducible señalado anteriormente (deducción general de 2.000 €, incrementado en caso de movilidad geográfica o trabajadores activos con discapacidad) tendrá como límite el rendimiento íntegro del trabajo una vez minorado por el resto de gastos deducibles previstos en el artículo 19 de la LIRPF distintos de la minoración prevista en la nueva letra f).

A estos efectos, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 11 del RIRPF, según redacción contenida en el Proyecto de Real Decreto actualmente en tramitación, en cuya virtud, a efectos de la aplicación del límite anteriormente analizado, cuando el contribuyente obtenga en el mismo periodo impositivo rendimientos derivados de un trabajo que permita computar un mayor gasto deducible por cumplirse un supuesto de movilidad geográfica o ser un

trabajador activo con discapacidad y otros rendimientos del trabajo, el incremento del gasto deducible se atribuirá exclusivamente a los rendimientos íntegros del trabajo señalados en primer lugar.

De esta manera, una persona con discapacidad que trabaje por cuenta ajena un día percibiendo 100 euros por dicho trabajo, no tendrá derecho a computar 3.500 euros de gasto deducible, sino solo 100 euros. Lo anterior resultaría igualmente aplicable en un supuesto de movilidad geográfica.

B) Reducción por obtención de rendimientos del trabajo

En cuanto a la reducción por obtención de rendimientos del trabajo debe indicarse que la misma ha dejado de ser, a partir de 1 de enero de 2015, una reducción general aplicable a todos los trabajadores, convirtiéndose a una reducción aplicable a los trabajadores con menores ingresos [en realidad, como reducción general ha quedado configurada a partir de 1 de enero de 2015 la minoración en concepto de otros gastos contenida en la letra f) del art. 19.2 de la LIRPF].

De esta forma, solo aplicarán la reducción por obtención de rendimientos del trabajo a partir de 1 de enero de 2015 los contribuyentes con rendimientos netos del trabajo inferiores a 14.450 euros siempre que no tengan rentas, excluidas las exentas, distintas de las del trabajo superiores a 6.500 euros.

El importe de la reducción será:

- a) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo iguales o inferiores a 11.250 euros: 3.700 euros anuales.
- b) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo comprendidos entre 11.250 y 14.450 euros: 3.700 euros menos el resultado de multiplicar por 1,15625 la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 11.250 euros anuales.

A estos efectos, el rendimiento neto del trabajo será el resultante de minorar el rendimiento íntegro en los gastos previstos en las letras a), b), c), d) y e) del artículo 19.2 de la LIRPF [es decir, todos los gastos menos la minoración en concepto de otros gastos contenida en la letra f) del citado artículo].

Como consecuencia de la aplicación de la reducción prevista en este artículo, el saldo resultante no podrá ser negativo.

2.2.5. Rendimientos del capital inmobiliario

Respecto a estos rendimientos a partir de 1 de enero de 2015 se producen escasas modificaciones, siendo lo más reseñable la eliminación de la reducción del 100 % aplicable al arrendamiento de vivienda a menores de 30 años. Asimismo hay ciertos cambios en la reducción por irregularidad, así como otros cambios de menor calado respecto de la imputación de rentas inmobiliarias.

2.2.5.1. Reducción por arrendamiento de vivienda

En primer lugar, se modifica el artículo 26.2 de la LIRPF con objeto de eliminar la reducción del 100 % aplicable hasta 2014 en los casos de arrendamiento de vivienda a menores de 30 años, con determinadas condiciones. Por tanto, a los rendimientos que hasta 31 de diciembre de 2014 se les aplicaba esta reducción, a partir de 1 de enero de 2015 les será de aplicación la reducción del 60 %, sin aplicación de ningún régimen transitorio alguno.

Por otra parte, se mantiene la aplicación de la reducción general por arrendamiento de vivienda –60 %–, si bien solo será aplicable respecto de los rendimientos netos positivos declarados por el contribuyente, no así, por tanto, cuando se trate de rendimientos negativos o de rendimientos positivos que sean descubiertos por la Administración.

Conviene recordar que hasta 31 de diciembre de 2014 la reducción resultaba de aplicación tanto a rendimientos netos positivos como negativos, lo cual, tratándose de un beneficio fiscal, no se encontraba justificado.

2.2.5.2. Reducción por irregularidad

En relación con la reducción por irregularidad, se introducen diversas modificaciones que afectan de idéntica forma a los rendimientos del capital inmobiliario, mobiliario (solo los referidos en el art. 25.4 de la LIRPF) y rendimientos de actividades económicas.

En primer lugar, el porcentaje de reducción se rebaja del 40 al 30 %. Asimismo, se limita a 300.000 euros anuales la cuantía del rendimiento neto susceptible de reducción.

Por otra parte, cuando los rendimientos se perciban de forma fraccionada en varios periodos impositivos, no será aplicable la reducción, dado que se establece como requisito para su aplicación que los rendimientos con un periodo de generación superior a dos años se imputen en único periodo impositivo.

No obstante, respecto al fraccionamiento se establece un régimen transitorio (disp. trans. vigésima quinta de la LIRPF) según el cual los rendimientos que se vinieran percibiendo de forma fraccionada con anterioridad a 1 de enero de 2015 con derecho a la aplicación de la reducción según la normativa en vigor a 31 de diciembre de 2014, podrán aplicar la reducción a cada una de las fracciones que se imputen a partir de 1 de enero de 2015, siempre que el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de periodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos. En estos casos, el porcentaje de reducción será del 30 % en lugar del 40 %.

En los casos en que no sea de aplicación este régimen transitorio, y con la finalidad de que la conversión del pago en forma fraccionada a un pago único permita aplicar la reducción (siempre que el periodo de generación sea superior a dos años) se señala expresamente en la disposición

transitoria vigésima quinta de la LIRPF que la sustitución de la forma de percepción inicialmente acordada por su percepción en un único periodo impositivo no alterará el inicio del periodo de generación del rendimiento.

2.2.5.3. *Cómputo de la imputación de rentas inmobiliarias*

En relación con el cómputo de las rentas inmobiliarias a imputar (art. 85.1 de la LIRPF), la aplicación del porcentaje del 1,1 % (en lugar del 2 %) ya no va a depender de que la revisión catastral haya entrado en vigor a partir del 1 de enero de 1994, sino de que haya entrado en vigor en el propio periodo impositivo o en el plazo de los 10 periodos impositivos anteriores. Es decir, se sustituye una referencia estática por una referencia dinámica. Como consecuencia de ello, inmuebles que hasta ahora imputaban rentas al 1,1 %, pueden pasar a imputar rentas al 2 % a partir de 1 de enero de 2015.

2.2.6. Rendimientos del capital mobiliario

La medida más significativa en relación con esta categoría de rentas es el nuevo tratamiento de distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones, distinguiéndose entre valores cotizados y no cotizados. En el primer caso, el tratamiento no varía, mientras que en el caso de valores no cotizados, a partir de 2015 las cantidades percibidas pueden tributar de forma inmediata como rendimiento del capital mobiliario, en función de la evolución de los fondos propios de la entidad.

Otras modificaciones, ya de menor entidad, son la imposibilidad de computar rendimientos negativos en caso de transmisión lucrativa de activos financieros; la posibilidad de minorar las primas de riesgo, en ciertos supuestos, a efectos de determinar el rendimiento derivado de seguros de capital diferido; la limitación de la reducción por irregularidad; la consideración como renta del ahorro de las rentas derivadas de la prestación por la contingencia de incapacidad cubierta en un seguro; la reducción de 10 a 5 años del requisito de antigüedad de las primas de los PIAS; la limitación de régimen transitorio de los contratos de seguro de vida generadores de incrementos o disminuciones de patrimonio con anterioridad a 1 de enero de 1999; y la supresión de la compensación por percepción de determinados rendimientos del capital mobiliario.

2.2.6.1. *Distribución de prima de emisión*

Con la finalidad de evitar el diferimiento de tributación que podía producirse con la normativa anterior, en relación con los valores no admitidos a negociación se establece una nueva regla según la cual cuando la diferencia entre el valor de los fondos propios de las acciones o participaciones correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de la distribución de la prima y su valor de adquisición sea positiva, el importe obtenido o el valor normal de mercado de los bienes o derechos recibidos se considerará rendimiento del capital mobiliario con el límite de la citada diferencia positiva, sin reducir por tanto el valor de adquisición.

A estos efectos, para calcular el valor de los fondos propios deben realizarse dos ajustes negativos:

- a) Los beneficios repartidos con anterioridad a la fecha de la distribución de la prima de emisión, procedentes de reservas incluidas en los citados fondos propios.
- b) El importe de las reservas legalmente indisponibles incluidas en dichos fondos propios.

El primer ajuste es necesario por cuanto la fecha de toma de consideración del valor de los fondos propios es la del último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de la distribución de la prima (no la fecha de distribución de la prima), por lo que cabe la posibilidad de que con posterioridad a la fecha del último ejercicio cerrado se produzca un reparto de beneficios, que determinaría la tributación como dividendos por el accionista y la consiguiente minoración de los fondos propios. El segundo ajuste parece justificarse en la imposibilidad de repartir estas reservas como alternativa a la distribución de la prima de emisión.

Las cantidades percibidas que excedan del aumento de los fondos propios así calculado minorarán hasta su anulación el valor de adquisición de las acciones de la misma forma que hasta 31 de diciembre de 2014. Igualmente, el exceso que pudiera existir tributará como rendimiento del capital mobiliario del mismo modo que hasta 31 de diciembre de 2014.

La aplicación de esta norma comporta la tributación por las cantidades percibidas por los socios de una entidad cuando esta ha aumentado sus fondos propios (generalmente, por la obtención de beneficios) durante el periodo de tenencia de la participación y, por tanto, presumiblemente dispone de reservas distribuibles, mediante una «recalificación» a dividendo de lo que formalmente es prima de emisión.

En cuanto al sometimiento de estos rendimientos a retención, dado que la LIRPF no establece previsión específica al respecto, por aplicación del artículo 75.3 h) del RIRPF debemos entender que no existe obligación de retener.

En caso posterior de reparto de beneficios incluidos en los fondos propios que se hayan tenido en cuenta para calcular la parte de la prima de emisión distribuida que debe tributar como rendimiento del capital mobiliario, con la finalidad de evitar supuestos de doble imposición, se establece que el importe obtenido de los dividendos o participaciones en beneficios minorará, con el límite de los rendimientos del capital mobiliario previamente computados, el valor de adquisición de las participaciones, siempre lógicamente que las acciones o participaciones de las que procedan los dividendos hubieran permanecido en el patrimonio del contribuyente desde la distribución de la prima de emisión.

De esta forma se produce una suerte de recalificación de signo inverso a la anterior, es decir, lo que formalmente es un dividendo, recibe el tratamiento tradicional de la prima de emisión.

EJEMPLO 3

Contribuyente con el 100 % de las acciones de una entidad no cotizada. En el momento de la adquisición (año 20X0):

- Valor de adquisición: 1.700 (1,7 €/acción).
- Capital: 1.000 (1.000 acciones de 1 €).
- Prima de emisión: 200.
- Reservas: 500.

En el año 20X2, se reparte la totalidad de la prima de emisión (0,20 € por acción). Los fondos propios de la entidad del último balance anterior al reparto de la prima son los siguientes (se considera que no existen reservas legalmente indisponibles):

- Capital: 1.000.
- Prima de emisión: 200.
- Reservas: 650.

En el año 20X3 se reparte la totalidad de las reservas (0,65 € por acción).

Solución

Año 20X2

Por cada acción:

- Importe de prima percibido: 0,20 euros.
- Valor de adquisición: 1,7 euros.
- Valor de los fondos propios del último balance: 1.850 (fondos propios de la entidad) / 1.000 (número total de acciones) = 1,85 euros.

Diferencia positiva entre fondos propios y valor de adquisición: $1,85 - 1,70 = 0,15$ euros →

Por tanto, de los 0,20 euros por acción recibidos por la prima debemos distinguir:

- 0,15 euros por acción → rendimiento del capital mobiliario.
- 0,05 euros por acción → minora el valor de adquisición.

.../...

.../...

Resultado:

- Rendimiento del capital mobiliario: 150 euros (obsérvese que coincide con el aumento de reservas durante el periodo de tenencia)
- Nuevo valor de adquisición de cada acción: $1,70 - 0,05 = 1,65$ euros.

Año 20X3

De los 0,65 euros por acción percibidos por dividendos debemos distinguir:

- 0,15 euros por acción → minoran el valor de adquisición (ya tributaron como rendimiento del capital mobiliario al repartirse la prima de emisión).
- 0,50 euros por acción → tributa como dividendo.

Resultado:

- Rendimiento del capital mobiliario: 500 euros.
- Nuevo valor de adquisición de cada acción: $1,65 - 0,15 = 1,50$ euros.

2.2.6.2. Transmisión lucrativa de activos financieros

Se modifica el artículo 25.6 de la LIRPF al objeto de equiparar el tratamiento de la transmisión lucrativa por actos inter vivos de activos financieros con el tratamiento de las ganancias de patrimonio, de tal manera que en estos casos no podrá computarse rendimiento del capital mobiliario negativo derivado de la transmisión de aquellos.

2.2.6.3. Seguros de capital diferido. Cálculo del rendimiento

Conforme al artículo 25.3 a) 1.º de la LIRPF, cuando se perciba un capital diferido, el rendimiento del capital mobiliario vendrá determinado por la diferencia entre el capital percibido y el importe de las primas satisfechas. Ahora bien, hasta 31 de diciembre de 2014, únicamente podían detraerse a estos efectos las primas que habían contribuido a formar ese capital, por lo que la parte de la prima que correspondiera al capital en riesgo no podía minorarse.

No obstante, a partir de 2015, si el contrato de seguro combina la contingencia de supervivencia con las de fallecimiento o incapacidad y el capital percibido corresponde a la contingencia de supervivencia, podrá detraerse también la parte de las primas satisfechas que corresponda

al capital en riesgo por fallecimiento o incapacidad que se haya consumido hasta el momento, siempre que durante toda la vigencia del contrato el capital en riesgo sea igual o inferior al 5 % de la provisión matemática.

A estos efectos se considera capital en riesgo la diferencia entre el capital asegurado para fallecimiento o incapacidad y la provisión matemática.

De esta forma, cuando el capital en riesgo tenga escasa importancia, no será necesario distinguir qué parte de la prima corresponde a cada contingencia.

2.2.6.4. Reducción por irregularidad

Respecto de la reducción por irregularidad que pueda resultar de aplicación a los rendimientos previstos en el artículo 25.4 de la LIRPF (aquellos que se integran en la base general), se introducen idénticas modificaciones que las analizadas en el epígrafe 2.2.5.2, a cuyo contenido nos remitimos.

2.2.6.5. Rentas derivadas de la prestación por la contingencia de incapacidad cubierta en un seguro

En el caso de prestaciones por la contingencia de incapacidad cubierta en un seguro percibidas por el acreedor hipotecario del contribuyente como beneficiario del mismo, con la obligación de amortizar total o parcialmente la deuda hipotecaria del contribuyente, la aplicación de las normas generales del impuesto conduce a considerar dichas prestaciones como ganancias de patrimonio, que, al no derivar de transmisiones, se integran en la base general.

Ahora bien con objeto de unificar el tratamiento de estas prestaciones, a partir de 1 de enero de 2015, la disposición adicional cuadragésima de la LIRPF establece que tendrán el mismo tratamiento fiscal que el que hubiera correspondido de ser el beneficiario el propio contribuyente, es decir, rendimiento del capital mobiliario procedente de un seguro (art. 25.3 de la LIRPF), precisándose que estas rentas en ningún caso se someterán a retención, dado que el perceptor de la prestación (la entidad de crédito) no coincide con el contribuyente que obtiene la renta.

Para la aplicación de esta norma se exige que el acreedor hipotecario sea una entidad de crédito, u otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios.

2.2.6.6. Requisito de antigüedad de los PIAS

Entre los requisitos para que sea de aplicación la exención de las rentas que se pongan de manifiesto en el momento de la constitución de rentas vitalicias aseguradas resultantes de los planes individuales de ahorro sistemático (PIAS) regulados en la disposición adicional tercera de la LIRPF, se exige que la primera prima satisfecha tenga una antigüedad mínima en el momento de la consti-

tución de la renta vitalicia. Pues bien, a partir de 2015, esta antigüedad mínima se reduce de diez a cinco años. Esta modificación se extiende también a los PIAS formalizados con anterioridad al 1 de enero de 2015 (disp. trans. trigésima primera de la LIRPF). Asimismo, la reducción de la antigüedad mínima de diez a cinco años también afecta a la transformación en PIAS de contratos de seguro de vida formalizados con anterioridad al 1 de enero de 2007 (disp. trans. decimocuarta de la LIRPF).

2.2.6.7. Régimen transitorio de los contratos de seguro de vida generadores de incrementos o disminuciones de patrimonio con anterioridad a 1 de enero de 1999

Los rendimientos del capital mobiliario procedentes de seguros de vida que se perciban en forma de capital diferido (25.3 LIRPF) pueden aplicar una reducción (disp. trans. cuarta LIRPF) similar a la prevista para las ganancias patrimoniales en la disposición transitoria novena, siempre que, al menos, una parte del rendimiento proceda de primas anteriores a 31 de diciembre de 1994. Esta reducción obedece a que tales seguros, con anterioridad a 1 de enero de 1999, generaban incrementos o disminuciones de patrimonio, y por tanto tenían derecho a la aplicación de las reducciones previstas en la disposición transitoria novena.

Por tanto, en consonancia con la modificación de la disposición transitoria novena, se modifica también la disposición transitoria cuarta, relativa a seguros de capital diferido.

Así, a partir de 1 de enero de 2015 se mantiene la aplicación de la reducción en los mismos términos que hasta 31 de diciembre de 2014, pero condicionando la reducción a que el importe total de los capitales diferidos correspondientes a los seguros de vida a cuyo rendimiento neto le hubiera resultado de aplicación la disposición transitoria cuarta de la LIRPF, obtenidos desde 1 de enero de 2015 hasta el momento de la imputación temporal del capital diferido, sea inferior a 400.000 euros, incluyendo el propio capital cuya obtención motiva la aplicación del régimen transitorio, de tal forma que, a efectos de la aplicación de los coeficientes reductores, cabe distinguir tres situaciones:

- a) Si el importe total de los citados capitales diferidos con anterioridad al actual capital diferido ya hubiera superado 400.000 euros, no se aplicarán los coeficientes de reducción al actual capital diferido.
- b) Si el importe total de los capitales diferidos (percibidos a partir de 1 de enero de 2015 y con derecho a aplicación de los coeficientes reductores), incluyendo el propio capital cuya obtención motiva la aplicación de los coeficientes de reducción, es inferior a 400.000 euros, se mantiene la aplicación de los citados coeficientes en los mismos términos que hasta 31 de diciembre de 2014.
- c) Si como consecuencia de obtención del capital diferido actual se superase, considerando los capitales diferidos obtenidos con anterioridad (percibidos a partir de 1 de enero de 2015 y con derecho a aplicación de los coeficientes reductores), la cantidad de 400.000 euros, se aplicarán los coeficientes de reducción sobre cada una de las partes del rendimiento neto generadas con anterioridad a 20 de enero de 2006 que

proporcionalmente correspondan a la parte del capital diferido actual que sumado a los capitales diferidos obtenidos con anterioridad no supere 400.000 euros.

A estos efectos, el límite de 400.000 se configura como un límite absoluto (no se trata de un límite anual, ni por transmisión).

EJEMPLO 4

El contribuyente A percibe el 20 de julio de 2015 un capital de 600.000 euros procedente de un seguro de vida para el caso de supervivencia contratado el 20 de enero de 1990, por el que paga una prima única de 250.000 euros.

Solución

- Importe del rendimiento = $600.000 - 250.000 = 350.000$.
- Rendimiento máximo reducible: $350.000 \times 16/25,5 = 219.607,84$ euros (periodo 20 de enero de 1990 a 20 de enero de 2006).
- Rendimiento reducible por límite de 400.000 euros: $219.607,84 \times 400.000/600.000 = 146.405,22$.
- Porcentaje de reducción (de 20 de enero de 1990 a 31 de diciembre de 1994) $\rightarrow 14,28 \% \times 5 = 71,4 \%$.
- Reducción aplicable: $146.405,22 \times 71,4 \% = 104.533,33$.
- Rendimiento a integrar en la base imponible: $350.000 - 104.533,33 = 245.466,67$ euros.

2.2.6.8. Supresión de la compensación por percepción de determinados rendimientos del capital mobiliario

A partir de 2015 se suprime la disposición transitoria decimotercera de la LIRPF, que establecía que la LPGE determinaría las compensaciones fiscales a aplicar cuando el régimen fiscal establecido a partir de 2007 resultara menos favorable que el regulado con anterioridad, en relación con los siguientes supuestos:

- Contribuyentes que perciban un capital diferido derivado de un contrato de seguro de vida o invalidez generador de rendimientos de capital mobiliario contratado con anterioridad a 20 de enero de 2006.

- Contribuyentes que perciban rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios procedentes de instrumentos financieros contratados con anterioridad a 20 de enero de 2006.

En consecuencia, dichas compensaciones fiscales, que actuaban como deducciones en cuota, desaparecen a partir de 2015.

2.2.7. Rendimientos de actividades económicas

En el ámbito de los rendimientos de actividades económicas la Ley 26/2014 ha introducido importantes modificaciones en la LIRPF afectando fundamentalmente a la propia calificación de esta renta, a las normas de determinación del rendimiento neto en estimación directa simplificada y objetiva y a las reducciones aplicables para calcular el importe del rendimiento neto.

Cada una de estas medidas son analizadas a continuación.

2.2.7.1. Concepto de rendimiento de actividad económica

En cuanto a la calificación de la renta como derivada de una actividad económica, se han introducido dos importantes modificaciones. La primera en relación con los socios que prestan servicios profesionales a través de sociedades en cuyo capital participan. La segunda en relación con los requisitos para entender que la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles constituye una actividad económica.

A) Calificación de la renta obtenida por prestación de servicios profesionales a través de entidades

En los últimos años ha existido una importante polémica sobre la calificación de la contraprestación obtenida de una entidad en cuyo capital participa un contribuyente, cuando la misma se utilice para prestar servicios profesionales a terceros.

Para eliminar cualquier duda interpretativa, la Ley 26/2014 ha dado nueva redacción al apartado 1 del artículo 27 de la LIRPF, introduciendo un tercer apartado con la finalidad de establecer una regla objetiva que permita calificar correctamente tal contraprestación.

Antes de analizar la regla objetiva deben abordarse los requisitos subjetivos para que la misma sea aplicable:

- Ser socio de una entidad mercantil.
- Que tanto el socio como la entidad realicen actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990,

de 28 de septiembre. Es decir, este requisito deberá cumplirse en ambos, socio y sociedad, pero teniendo en cuenta que las entidades deban matricularse, en todo caso, en la Sección Primera de las Tarifas del IAE, lo que debe interpretarse es que la actividad de la entidad, por su naturaleza, sea susceptible de matricularse en la Sección Segunda del IAE si tal actividad la realiza una persona física.

Una vez aclarado el ámbito subjetivo, la nueva regla objetiva determina que se califique como rendimientos de actividades económicas la contraprestación percibida por el socio por los servicios profesionales prestados a su entidad, únicamente cuando 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 caso contrario, la calificación de la contraprestación sería la de trabajo personal al cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 17.1 de la LIRPF.

B) Calificación del arrendamiento de bienes inmuebles como actividad económica

Hasta el ejercicio 2014, el arrendamiento de inmuebles se realizaba como una actividad económica, únicamente cuando concurrían dos circunstancias:

- a) Que en el desarrollo de la actividad se contara, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad.
- b) Que para la ordenación de aquella se utilizara, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

A partir de 1 de enero de 2015, los requisitos para calificar como actividad económica el arrendamiento de bienes inmuebles se simplifican, al haberse suprimido el relativo a la existencia del local anteriormente mencionado en la nueva redacción del artículo 27.2 de la LIRPF dada por la Ley 26/2014.

Debe advertirse al efecto de que esta definición es la misma que a partir de esa misma fecha se aplica en el IS (art. 5 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades).

2.2.7.2. Normas para la determinación del rendimiento neto en el método de estimación directa simplificada

En relación con las normas para la determinación del rendimiento neto en el método de estimación directa simplificada, en primer lugar, se ha incrementado la cuantía deducible de las

cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro, concertados con mutualidades de previsión social por profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, cuando actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, en la parte que tenga por objeto la cobertura de contingencias atendidas por dicho régimen especial (art. 30.2 de la LIRPF).

En concreto, a partir de 1 de enero de 2015 el límite deducible por tal concepto será el importe de la cuota máxima por contingencias comunes que esté establecida, en cada ejercicio económico, en el citado régimen especial (hasta 31 de diciembre de 2014, dicho límite se cuantificaba en el 50 % de la magnitud señalada).

En segundo lugar, se ha establecido un límite de 2.000 euros anuales a la cuantía deducible en concepto de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación (art. 30.2 de la LIRPF).

2.2.7.3. Normas para la determinación del rendimiento neto en el método de estimación objetiva

La Ley 26/2014 ha modificado los requisitos de exclusión, tanto objetivos como subjetivos, para poder determinar, a partir de 1 de enero de 2016, el rendimiento neto de la actividad económica con arreglo al método de estimación objetiva.

A) Nuevos requisitos objetivos de exclusión de estimación objetiva

Se han revisado las magnitudes para determinar si se puede o no aplicar el método de estimación objetiva a partir de 1 de enero de 2016. En concreto:

- a) Se ha rebajado de 450.000 euros a 150.000 el volumen de rendimientos íntegros en el año inmediato anterior aplicable al conjunto de sus actividades económicas, excepto las agrícolas, ganaderas y forestales (hasta el ejercicio 2015, el límite de 450.000 se aplicaba al conjunto de actividades económicas, incluidas las agrícolas, ganaderas y forestales).

A estos efectos, debe indicarse que se computará la totalidad de las operaciones con independencia de que exista o no obligación de expedir factura de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (hasta el ejercicio 2015, solo se computaban en este límite las operaciones por las que hubiera expedido factura).

Además, como novedad, el método de estimación objetiva no podrá aplicarse cuando el volumen de los rendimientos íntegros del año inmediato anterior que corresponda a operaciones por las que estén obligados a expedir factura cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal supere 75.000 euros anuales.

- b) Para el conjunto de sus actividades agrícolas, ganaderas y forestales, el volumen de rendimientos íntegros se fija en 250.000 euros anuales (hasta el ejercicio 2015, el citado límite era de 300.000 € anuales).
- c) Igualmente, se ha rebajado el volumen de las compras en bienes y servicios, excluidas las adquisiciones de inmovilizado, de manera que no pueden superar, en el ejercicio anterior, la cantidad de 150.000 euros anuales (hasta 2015, el límite era de 300.000 € anuales).

Por tanto, estos nuevos límites serán los que deberán verificarse en 2016, de manera que si se superan tales importes en 2015, no podrá el contribuyente determinar el rendimiento neto de su actividad económica con arreglo al método de estimación objetiva en 2016.

B) Nuevos requisitos subjetivos de exclusión de estimación objetiva

Por otra parte, la Ley 26/2014 ha dado nueva redacción a la disposición adicional trigésima sexta de la LIRPF impidiendo, a partir de 2016, la aplicación del método de estimación objetiva a las actividades incluidas en la división 3, 4 y 5 de la Sección Primera de las Tarifas del IAE a las que sea de aplicación la retención del 1 % prevista en el artículo 101.5 d) de la LIRPF en el periodo impositivo 2015.

Además, dicha disposición adicional establece que la Orden de módulos para 2016 reducirá, para el resto de actividades a las que resulte de aplicación dicho artículo (transporte de mercancías por carretera y servicio de mudanzas), la cuantía de la magnitud específica para su inclusión en el método de estimación objetiva.

C) Variaciones contenidas en la orden ministerial para el ejercicio 2015

La Orden HAP/2222/2014 que desarrolla el método de estimación objetiva para el ejercicio 2015 mantiene la estructura de la orden vigente en el año 2014, independientemente de las adaptaciones necesarias en relación con las fechas, plazos de renunciaciones y revocaciones.

Como consecuencia de lo anterior, se mantienen:

- La reducción del 5 % sobre el rendimiento neto de módulos derivada de los acuerdos alcanzados en la Mesa del Trabajo Autónomo. Esta reducción ya resultó de aplicación en los años 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 y 2014.
- La reducción del 20 % del rendimiento neto calculado por el método de estimación objetiva del IRPF y de la cuota devengada por operaciones corrientes del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) para actividades económicas desarrolladas en el término municipal de Lorca.

Como novedades para este ejercicio 2015, conviene destacar, en primer lugar, que para atenuar el impacto de la subida en la tarifa de la energía eléctrica del término de potencia, se establece un nuevo índice corrector por cultivos en tierras de regadío que utilicen, a tal efecto, energía eléctrica. Este índice se lo podrán aplicar los agricultores que rieguen sus fincas utilizando la energía eléctrica y que concentran el gasto en determinadas épocas del año. El índice corrector aprobado es el 0,80. Este nuevo índice corrector también será de aplicación al periodo impositivo 2014.

A tal efecto, se exige que el consumo eléctrico diario medio, en términos de energía facturada en kWh, de la factura del mes del periodo impositivo con mayor consumo sea, al menos, 2,5 veces superior al correspondiente a la de dos meses del mismo periodo impositivo y que el contribuyente, o la comunidad de regantes en la que participe, estén inscritos en el registro territorial correspondiente a la oficina gestora de impuestos especiales a que se refiere el artículo 102.2 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

Cuando no sea posible delimitar qué parte de dicho rendimiento procede de cultivos en tierras de regadío, por tener también cultivos en tierras de secano, este índice se aplicará sobre el resultado de multiplicar el rendimiento procedente de todos los cultivos por el porcentaje que suponga la superficie de los cultivos en tierras de regadío que utilicen, a tal fin, energía eléctrica sobre la superficie total de la explotación agrícola.

Por otra parte, debido a la incorporación, en 2015, al método de estimación objetiva de titulares de actividades forestales dedicadas a la extracción de resina, se establece al efecto un índice de rendimiento neto aplicable a los mismos del 0,32.

Debe recordarse que como consecuencia de la nueva redacción del artículo 124 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido incorporada en la reforma de dicho impuesto, se excluye de la condición de titular de la explotación forestal al dueño de los pinos que cedan a terceros el derecho a la explotación de la resina. Serán, por tanto, estos últimos, los que podrán acogerse al régimen especial.

En consecuencia, la incorporación a dicho régimen especial implicará, igualmente, la incorporación al método de estimación objetiva del IRPF, por lo que, a tal efecto, se lleva a cabo la modificación señalada.

2.2.7.4. *Reducciones aplicables a los rendimientos de actividades económicas*

Por otra parte, la Ley 26/2014 ha dado nueva redacción al artículo 32 de la LIRPF, modificando las distintas reducciones aplicables para el cálculo del rendimiento neto de actividades económicas.

A) Reducción aplicable a rendimientos de actividades económicas irregulares

En relación con la reducción aplicable a los rendimientos de actividades económicas con periodo de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular, se intro-

ducen varias modificaciones en la misma línea que las anteriormente analizadas en el ámbito de los rendimientos del capital mobiliario o inmobiliario.

En concreto, el porcentaje de reducción por irregularidad se reduce del 40 al 30%, al tiempo que se limita la cuantía máxima sobre la que aplicar la reducción a 300.000 euros anuales y se suprime la posibilidad de aplicar la reducción cuando el rendimiento se perciba de forma fraccionada.

No obstante, los rendimientos que se vinieran percibiendo de forma fraccionada con anterioridad a 1 de enero de 2015 con derecho a la aplicación, en ejercicios anteriores, a la reducción por irregularidad, podrán seguir aplicando la reducción del 30% a cada una de las fracciones que se imputen a partir de 1 de enero de 2015 (apartado 3 de la disp. trans. vigésima quinta de la LIRPF).

Por último, en cuanto al listado de rentas obtenidas de forma notoriamente irregular en el tiempo, no se ha introducido cambio alguno en la regulación reglamentaria, actualmente en tramitación.

B) Reducción aplicable a determinadas actividades económicas

Se mantiene la reducción aplicable a los trabajadores autónomos económicamente dependientes o a los que presten sus servicios o entreguen sus bienes a una única persona no vinculada.

No obstante, la Ley 26/2014 ha modificado el artículo 32.2 de la LIRPF para adecuar sus cuantías a las previstas para los trabajadores por cuenta ajena.

De esta manera, cuando se cumplan los requisitos previstos en el número 2.º del artículo 32.2 de la LIRPF, los contribuyentes podrán reducir el rendimiento neto de las actividades económicas en 2.000 euros.

Adicionalmente, el rendimiento neto de estas actividades económicas se minorará en las siguientes cuantías:

- a) Cuando los rendimientos netos de actividades económicas sean inferiores a 14.450 euros, siempre que no tengan rentas, excluidas las exentas, distintas de las de actividades económicas superiores a 6.500 euros:
 - a') Contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas iguales o inferiores a 11.250 euros: 3.700 euros anuales.
 - b') Contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas comprendidos entre 11.250 y 14.450 euros: 3.700 euros menos el resultado de multiplicar por 1,15625 la diferencia entre el rendimiento de actividades económicas y 11.250 euros anuales.

- b) Cuando se trate de personas con discapacidad que obtengan rendimientos netos derivados del ejercicio efectivo de estas actividades económicas, 3.500 euros anuales.

Dicha reducción será de 7.750 euros anuales para las personas con discapacidad que ejerzan de forma efectiva estas actividades económicas y acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65 %.

C) Reducción aplicable a contribuyentes de rentas más bajas

La Ley 26/2014 ha sustituido la deducción por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas por una reducción aplicable para el cálculo del rendimiento neto de importe equivalente.

Esta reducción no resulta de aplicación cuando el contribuyente cumpla los requisitos para aplicar la reducción explicada en el epígrafe anterior.

De esta manera, los contribuyentes con rentas no exentas inferiores a 12.000 euros, incluidas las de la propia actividad económica, podrán reducir el rendimiento neto de las actividades económicas en las siguientes cuantías:

- a) Cuando la suma de las citadas rentas sea igual o inferior a 8.000 euros anuales: 1.620 euros anuales.
- b) Cuando la suma de las citadas rentas esté comprendida entre 8.000,01 y 12.000 euros anuales: 1.620 euros menos el resultado de multiplicar por 0,405 la diferencia entre las citadas rentas y 8.000 euros anuales.

Por último, debe advertirse de que esta reducción junto a la reducción por obtención de rendimientos del trabajo prevista en el artículo 20 de esta ley no podrá exceder de 3.700 euros.

Como consecuencia de la aplicación de esta reducción el saldo resultante no podrá ser negativo.

2.2.8. Ganancias y pérdidas patrimoniales

En relación con esta categoría de rentas las novedades introducidas en la reforma del impuesto son muy relevantes. Destacan por su incidencia en el cómputo de las ganancias o pérdidas la eliminación de los coeficientes de actualización del valor de adquisición en caso de transmisión de inmuebles y la limitación del régimen transitorio aplicable a las ganancias patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994.

Asimismo, es relevante la modificación del tratamiento de la reducción de capital con devolución de aportaciones, análoga a la modificación del reparto de la prima de emisión; la nueva

exención por reinversión en rentas vitalicias, y el nuevo tratamiento de los derechos de suscripción de acciones cotizadas, si bien su aplicación se demora hasta 2017.

Otras modificaciones reseñables son las relativas a la reducción de las ganancias patrimoniales por la transmisión de licencias de taxi y a la exención de determinadas rentas obtenidas por el deudor en procedimientos concursales.

2.2.8.1. Reducción de capital con devolución de aportaciones

El tratamiento de la reducción de capital con devolución de aportaciones es objeto de modificación de forma prácticamente idéntica a la realizada respecto del reparto de la prima de emisión (epígrafe 2.2.6.1.) a cuyo contenido nos remitimos.

Como única particularidad en caso de la reducción de capital, cabe señalar que cuando la reducción de capital proceda de beneficios no distribuidos, es decir, que proceda de reservas capitalizadas, y además se den las circunstancias para la aplicación de la nueva regla para acciones o participaciones no cotizadas, se deberán aplicar las dos normas de forma sucesiva, de tal manera que tributará como dividendos (igual que antes de 1 de enero de 2015) la parte de la reducción que proceda de beneficios no distribuidos, y a la parte que no proceda de beneficios no distribuidos se le aplicará la nueva regla.

EJEMPLO 5

Contribuyente que posee el 100 % las acciones de una entidad no cotizada:

Valor de adquisición: 5.500.

Los fondos propios del último balance anterior a la reducción de capital son:

- Capital: 5.000.
 - Procedente de aportaciones: 3.000.
 - Procedente de reservas: 2.000.
- Reservas: 2.000.

Se reduce capital devolviendo aportaciones por importe de 4.000 euros: se entiende que primero se reparten las aportaciones (3.000 €) y el resto –1.000 €– procede de reservas capitalizadas.

- Parte que procede de beneficios no distribuidos (reservas capitalizadas): 1.000 euros
→ tributan como dividendo de forma inmediata, sin reducir el valor de adquisición.

.../...

.../...

- Parte que no procede de beneficios no distribuidos: 3.000 (nueva regla a partir de 1 de enero de 2015):
 - Fondos propios del último ejercicio cerrado: 5.000 (capital) + 2.000 (reservas) – 1.000 (el importe ya computado como dividendo se equipara a beneficios repartidos con anterioridad a la fecha de la distribución de la prima de emisión procedentes de reservas incluidas en los citados fondos propios, y por tanto minora los fondos propios) = 6.000 euros.
 - Valor de adquisición: 5.500 euros.
 - Tributan como rendimiento del capital mobiliario: 500 (6.000 – 5.500), y el resto –2.500 €– minora el valor de adquisición.

Recapitulación: se perciben 4.000 euros por reducción de capital con devolución de aportaciones, de los cuales:

- 1.000 euros tributan de forma inmediata como dividendo, al entenderse procedentes de beneficios no distribuidos [art. 33.3 a) 2.º párrafo de la LIRPF].
- 500 euros tributan como rendimiento del capital mobiliario por la nueva regla [art. 33.3 a) 3.º párrafo de la LIRPF].
- 2.500 euros minoran el valor de adquisición.
- Nuevo valor de adquisición: 5.500 – 2.500 = 3.000 euros.

2.2.8.2. *Adjudicaciones por la extinción del régimen económico matrimonial de separación de bienes*

Conforme a la nueva redacción del artículo 33.3 d) de la LIRPF, no existe ganancia o pérdida patrimonial cuando, en la extinción del régimen económico matrimonial de separación de bienes, por imposición legal o resolución judicial se produzcan compensaciones, dinerarias o mediante la adjudicación de bienes, por causa distinta de la pensión compensatoria entre cónyuges. Estas compensaciones no darán derecho a reducir la base imponible del pagador ni constituirá renta para el perceptor. Este supuesto no puede dar lugar, en ningún caso, a las actualizaciones de los valores de los bienes o derechos adjudicados.

Las compensaciones o adjudicaciones a que se refiere la norma son las previstas en el artículo 1.438 del Código Civil (compensación por la realización del trabajo para la casa) y en el artículo 232.5 del Código Civil de Cataluña (compensaciones por razón de trabajo).

La redacción anterior de este precepto se refería únicamente a las adjudicaciones de bienes, lo cual abrió paso a que pudiera interpretarse que las compensaciones económicas derivadas de

la extinción del régimen económico matrimonial de separación de bienes debían tributar en sede del perceptor como rendimientos del trabajo pudiendo el pagador reducir la base imponible en el importe de las cantidades pagadas. De ahí la mención expresa a estos extremos en citado precepto.

2.2.8.3. Exención de determinadas rentas obtenidas por el deudor en procedimientos concursales

Con efectos 1 de enero de 2015, el Real Decreto-Ley 1/2015 ha establecido en la disposición adicional cuadragésima tercera de la LIRPF la exención de las rentas obtenidas por los deudores que se pongan de manifiesto como consecuencia de quitas y daciones en pago de deudas producidas en alguno de los siguientes procedimientos regulados en la Ley Concursal (Ley 22/2003):

- Convenio aprobado judicialmente.
- Acuerdo de refinanciación judicialmente homologado previstos en artículo 71 bis y la disposición adicional cuarta de la Ley Concursal.
- Acuerdo extrajudicial de pagos a que se refiere el Título X de la Ley Concursal.
- Exoneraciones del pasivo insatisfecho a que se refiere el artículo 178 bis de la misma ley.

En todos los casos se exige que las deudas que se extinguen no deriven del ejercicio de actividades económicas.

En ausencia de esta regla, el deudor que obtenga una quita o una condonación de deuda por parte del acreedor, debería tributar por una ganancia patrimonial a integrar en la base general.

2.2.8.4. Eliminación de los coeficientes de actualización del valor de adquisición en caso de transmisión de inmuebles

A partir de 2015 se suprime la aplicación de coeficientes de actualización del valor de adquisición en caso de transmisión de inmuebles, de tal manera que las ganancias y pérdidas patrimoniales procedentes de transmisiones de inmuebles quedan gravadas sin tener en cuenta la inflación.

De esta forma se pone fin al tratamiento diferencial en favor de los inmuebles y en detrimento del resto de elementos patrimoniales, cuyas ganancias por transmisiones no tienen en cuenta la inflación, y en detrimento también de los rendimientos gravados igualmente en términos nominales, con independencia del periodo de generación.

2.2.8.5. Régimen transitorio aplicable a las ganancias patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994

A partir de 1 de enero de 2015, el régimen transitorio (disp. trans. novena) ha sido objeto de una limitación en función de si el valor de transmisión, tanto del propio elemento patrimonial

nial que se transmite como de elementos transmitidos con anterioridad, supera o no la cantidad de 400.000 euros.

Al margen de esta nueva limitación, que puede implicar la pérdida de la reducción, el esquema de cálculo de la reducción no sufre variación alguna, de tal forma que habrá que calcular hasta el 31 de diciembre de 2014 la ganancia patrimonial obtenida antes del 20 de enero de 2006, y será esta magnitud sobre la que se debe operar en caso de aplicación de la nueva limitación, dando lugar a la «ganancia patrimonial susceptible de reducción».

Para el cálculo de la ganancia patrimonial susceptible de reducción deben distinguirse dos situaciones:

- a) Si el valor de transmisión de todos los elementos patrimoniales a cuya ganancia patrimonial le hubiera resultado de aplicación este régimen transitorio, transmitidos desde 1 de enero de 2015 hasta la fecha de transmisión del elemento patrimonial actual, sin incluir el valor de la transmisión actual, es superior a 400.000 euros, no se aplica reducción alguna.
- b) Si el valor de transmisión de todos los elementos patrimoniales a cuya ganancia patrimonial le hubiera resultado de aplicación este régimen transitorio, transmitidos desde 1 de enero de 2015 hasta la fecha de transmisión del elemento patrimonial actual, incluyendo el valor de la transmisión actual es inferior a 400.000 euros, la ganancia susceptible de reducción coincide con la ganancia obtenida antes de 20 de enero de 2006, es decir, se mantiene la aplicación de los coeficientes de reducción en los mismos términos que hasta 31 de diciembre de 2014.

Si como consecuencia de la transmisión actual, el valor de transmisión de todos los elementos patrimoniales a cuya ganancia patrimonial le hubiera resultado de aplicación este régimen transitorio, transmitidos desde el 1 de enero de 2015 hasta la fecha de transmisión del elemento patrimonial actual, incluyendo el valor de la transmisión actual, supera 400.000 euros, la ganancia susceptible de reducción es la parte de la ganancia obtenida antes de 20 de enero de 2006 que proporcionalmente corresponda a la parte del valor de transmisión de la transmisión actual, que sumada al valor de transmisión de los elementos anteriores, no supere 400.000 euros.

Una vez calculada la ganancia susceptible de reducción, los coeficientes de reducción se aplicarán sobre esta magnitud, del mismo modo que hasta 31 de diciembre de 2014.

A estos efectos, al igual que en el caso de la disposición transitoria cuarta, el límite de 400.000 se configura como un límite absoluto (no se trata de un límite anual, ni por transmisión), a lo que cabe añadir que en caso de transmisiones de bienes de titularidad compartida, este límite debe aplicarse a la parte del valor de transmisión que corresponde a cada contribuyente.

EJEMPLO 6

A partir de 2015 se realizan las siguientes transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos antes de 31 de diciembre de 1994:

- Transmisión 1:
 - Valor de transmisión: 100.000 euros.
 - Ganancia generada antes de 20 de enero de 2006: 60.000 euros.
 - Ganancia susceptible de reducción: 60.000 euros (se aplica la disp. trans. novena hasta 31 de diciembre de 2014).
- Transmisión 2:
 - Valor de transmisión: 500.000 euros.
 - Ganancia generada antes de 20 de enero de 2006: 150.000 euros.
 - Ganancia susceptible de reducción: $150.000 \times (400.000 - 100.000) / 500.000 = 90.000$ (se aplica la disp. trans. novena parcialmente).
- Transmisión 3:
 - Valor de transmisión: 60.000 euros.
 - Ganancia generada antes de 20 de enero de 2006: 10.000 euros.
 - Ganancia susceptible de reducción: 0 euros (no se aplica la disp. trans. novena).

2.2.8.6. Reglas específicas de valoración

A) Nuevo tratamiento de los derechos de suscripción de acciones cotizadas

Con efectos 1 de enero de 2017 se modifica el tratamiento de los derechos de suscripción de acciones cotizadas [art. 37.1 a) de la LIRPF] de tal forma que el importe obtenido por su transmisión tendrá la consideración de ganancia patrimonial para el transmitente en el periodo impositivo en que se produzca la citada transmisión, ganancia que será objeto de retención.

Hasta 31 de diciembre de 2016 el importe obtenido por los derechos de suscripción seguirá minorando el valor de adquisición, y el exceso que pudiera existir tributaba como ganancia patrimonial.

Con esta modificación se evita el citado diferimiento al tiempo que homogeniza el tratamiento entre acciones cotizadas y no cotizadas. Asimismo se simplifica la llevanza de los movimientos de la cartera de valores del contribuyente y se facilita el control por parte de la Administración tributaria de la correcta declaración de las ganancias o pérdidas patrimoniales que se produzca con motivo de la transmisión de las acciones.

Lógicamente, a partir de 1 de enero de 2017, para la determinación del valor de adquisición, deberá seguir deduciéndose el importe obtenido por las transmisiones de derechos de suscripción realizadas con anterioridad a esa fecha, con excepción del importe de tales derechos que hubiera tributado como ganancia patrimonial. Cuando no se hubiera transmitido la totalidad de los derechos de suscripción, se entenderá que los transmitidos correspondieron a los valores adquiridos en primer lugar (disp. trans. vigésima novena de la LIRPF).

B) Sustitución de la referencia al valor teórico por el valor del patrimonio neto

Las referencias al valor teórico existentes en las letras b) y c) del artículo 37.1 de la LIRPF (valoración de las ganancias por la transmisión de acciones o participaciones no cotizadas o de IIC) se sustituyen por valor del patrimonio neto, por cuanto dicha referencia había quedado obsoleta, dado que el valor teórico ya no se define en el Plan General de Contabilidad de 2007. Ambos conceptos son sustancialmente idénticos, si bien cabe subrayar como diferencia entre ellos los ajustes de valoración, que no formaban parte del valor teórico.

2.2.8.7. Exención por reinversión en rentas vitalicias

Se introduce en el artículo 38.3 de la LIRPF un nuevo supuesto de exención por reinversión, al excluirse de gravamen las ganancias patrimoniales obtenidas por mayores de 65 años, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se destine en el plazo de seis meses a constituir una renta vitalicia asegurada en favor del propio contribuyente. La cantidad máxima total que a tal efecto podrá destinarse a constituir rentas vitalicias será de 240.000 euros.

La nueva exención es aplicable a las ganancias procedentes de la transmisión de cualquier elemento patrimonial, y no se limita a una única ganancia patrimonial ni a la constitución de una única renta vitalicia, pudiendo por tanto aplicarse a tantas ganancias como el contribuyente desee, siempre que importe del capital destinado a constituir una o varias rentas vitalicias no exceda de 240.000 euros. Por tanto, se trata de un límite absoluto (no es anual, ni por transmisión) que opera respecto de la totalidad de las ganancias patrimoniales a las que se les aplique esta exención.

En todo caso el importe de cada transmisión debe destinarse en el plazo de seis meses desde la misma a la constitución de una renta vitalicia.

Cuando el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión, se aplica un criterio proporcional, de tal manera que únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida. A esta mención

legal, el Reglamento del Impuesto (art. 42 del texto del Proyecto de Real Decreto en tramitación) ha añadido que si como consecuencia de la reinversión del importe de una transmisión en una renta vitalicia se superase, considerando las reinversiones anteriores, la cantidad de 240.000 euros, únicamente se considerará reinvertido el importe de la diferencia entre 240.000 euros y el importe de las reinversiones anteriores.

Una vez constituida la renta vitalicia, los rendimientos que de ella deriven tributan como rendimientos del capital mobiliario conforme al artículo 25.3 de la LIRPF.

Los requisitos para la aplicación de la exención se desarrollan en el citado artículo 42 (según el texto del Proyecto de Real Decreto en tramitación) del RIRPF, que a estos efectos establece los siguientes:

- El contrato de renta vitalicia deberá suscribirse entre el contribuyente, que tendrá condición de beneficiario, y una entidad aseguradora.
- La renta vitalicia deberá constituirse en el plazo de seis meses desde la fecha de transmisión del elemento patrimonial, deberá tener una periodicidad inferior o igual al año, comenzar a percibirse en el plazo de un año desde su constitución, y el importe anual de las rentas no podrá variar en más de un 5 % respecto del año anterior.
- El contribuyente deberá comunicar a la entidad aseguradora que la renta vitalicia que se contrata constituye la reinversión del importe obtenido por la transmisión de elementos patrimoniales a efectos de la aplicación de la exención prevista en este artículo.

En los contratos de renta vitalicia podrán establecerse mecanismos de reversión o periodos ciertos de prestación o fórmulas de contraseguro en caso de fallecimiento una vez constituida la renta vitalicia.

Esta última mención abre la posibilidad de garantizar a una percepción mínima en caso de fallecimiento, lo cual puede hacer más atractiva la constitución de rentas vitalicias, dado que se atenúa el riesgo de la pérdida del capital aportado.

EJEMPLO 7

Contribuyente mayor de 65 años que realiza las siguientes operaciones:

Año 2015

- Transmite en 2015 un inmueble por importe de 60.000 euros, obteniendo una ganancia de 15.000 euros.

.../...

.../...

- En el plazo de seis meses constituye una renta vitalicia asegurada aportando una prima 50.000 euros.

Año 2016

- Transmite unas acciones por importe de 160.000 euros, obteniendo una ganancia de 20.000 euros.
- En el plazo de seis meses constituye una renta vitalicia asegurada aportando una prima 160.000 euros.
- Transmite participaciones en un fondo de inversión por importe de 60.000 euros, obteniendo una ganancia de 25.000 euros.
- En el plazo de seis meses constituye una renta vitalicia asegurada aportando una prima de 50.000 euros.

Solución

- Ganancia exenta 2015: $15.000 \times 50.000/60.000 = 12.500$ euros.
- Ganancia exenta 2016 por la transmisión de acciones: 20.000 euros.

Ganancia exenta 2016 por las participaciones en un fondo de inversión: $25.000 \times 30.000/60.000 = 12.500$ euros (cantidad que se considera reinvertida: $30.000 (240.000 - 50.000 - 160.000)$).

Por último, el Reglamento del Impuesto establece que el incumplimiento de cualquiera de las condiciones para aplicar la exención, o la anticipación, total o parcial, de los derechos económicos derivados de la renta vitalicia constituida determinará el sometimiento a gravamen de la ganancia patrimonial correspondiente. En tal caso, el contribuyente imputará la ganancia patrimonial no exenta al año de su obtención, practicando autoliquidación complementaria, con inclusión de los intereses de demora, y se presentará en el plazo que medie entre la fecha en que se produzca el incumplimiento y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al periodo impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.

2.2.8.8. Reducción de las ganancias patrimoniales por la transmisión de licencias de taxi

Hasta el 31 de diciembre de 2014, los contribuyentes que ejercían la actividad de transporte por autotaxis y determinaban su rendimiento neto por el método de estimación objetiva, podían reducir las ganancias patrimoniales producidas como consecuencia de la transmisión de activos

fijos intangibles, cuando esta transmisión esté motivada por incapacidad permanente, jubilación o cese de actividad por reestructuración del sector. Asimismo, la reducción también era aplicable cuando se transmitieran los activos intangibles a familiares hasta el segundo grado. Esta reducción se articulaba por medio de la aplicación de unos porcentajes en función del tiempo transcurrido desde la adquisición del activo inmaterial hasta su transmisión, pudiendo alcanzar el 100 % cuando el número de años transcurridos fuera superior a 12 años. El efecto de esta reducción era análogo al de la disposición transitoria novena en su configuración inicial, es decir, antes de la aplicación de las limitaciones introducidas en 1996 y 2006.

Pues bien, a partir de 2015, se mantienen los mismos supuestos de aplicación de la reducción, pero esta se limita a la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 1 de enero de 2015, teniendo en cuenta el tiempo transcurrido desde la fecha de adquisición hasta 31 de diciembre de 2014, es decir, el tratamiento se equipara al existente para las ganancias patrimoniales a las que resulta de aplicación la disposición transitoria novena, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014.

En concreto, los porcentajes de reducción aplicables son los siguientes:

Tiempo transcurrido desde la adquisición del activo fijo intangible hasta 31-12-2014	Porcentaje aplicable
Más de doce años	100 %
Más de once años	87 %
Más de diez años	74 %
Más de nueve años	61 %
Más de ocho años	54 %
Más de siete años	47 %
Más de seis años	40 %
Más de cinco años	33 %
Más de cuatro años	26 %
Más de tres años	19 %
Más de dos años	12 %
Más de un año	8 %
Hasta un año	4 %

2.2.9. Regímenes especiales

En relación con los regímenes especiales, en primer lugar, se establecen nuevas condiciones en el régimen de transparencia fiscal internacional; asimismo se racionaliza el régimen de trabajadores desplazados a territorio español, favoreciendo su aplicación; y como una de las novedades más significativas de la reforma, se establece un «impuesto de salida».

2.2.9.1. Transparencia fiscal internacional

La imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional (art. 91 de la LIRPF) es objeto de una sustancial modificación en consonancia con las modificaciones introducidas en el régimen de transparencia fiscal internacional en el IS, pudiendo afirmarse que se produce un endurecimiento del régimen.

Las modificaciones introducidas se caracterizan por una ampliación del ámbito de aplicación del régimen, manteniendo sus características esenciales e introduciendo ciertas modificaciones, cuyo estudio detallado excede del propósito de este artículo por ser una materia más propia del IS.

La ampliación del ámbito de aplicación se concreta, en primer lugar, en la incorporación de un nuevo supuesto de imputación de toda la renta obtenida por la entidad no residente cuando esta no disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales para la realización de sus operaciones, incluso si las operaciones tienen carácter recurrente. A estos efectos se entiende por renta total el importe de la base imponible que resulte de aplicar los criterios y principios establecidos en la LIS.

No obstante, se establece una excepción en caso de que el contribuyente acredite que las referidas operaciones se realizan con los medios materiales y personales existentes en una entidad no residente en territorio español perteneciente al mismo grupo, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, o bien que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos.

En el caso de que no resulte de aplicación lo dispuesto anteriormente, habrá que imputar las rentas positivas obtenidas en el extranjero procedentes de determinadas fuentes, tal y como hasta ahora se ha configurado la transparencia fiscal internacional.

En este caso también se produce una ampliación del ámbito de aplicación, dado que se incorporan más bienes susceptibles de generar rentas imputables, en concreto, los provenientes de:

- Operaciones de capitalización y seguro, que tengan como beneficiaria a la propia entidad.
- Propiedad industrial e intelectual, asistencia técnica, bienes muebles, derechos de imagen y arrendamiento o subarrendamiento de negocios o minas, en los términos establecidos en el artículo 25.4 de la LIRPF.

- Instrumentos financieros derivados, excepto los designados para cubrir un riesgo específicamente identificado derivado de la realización de actividades económicas.

Por último, quedan excluidas de su ámbito de aplicación las entidades residentes en la Unión Europea, siempre que el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas, o se trate de una IIC, regulada por la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009 por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios (OICVM).

Este supuesto de exclusión sustituye al hasta ahora en vigor, referido a entidades residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, salvo que resida en un país o territorio considerado como paraíso fiscal, por lo que también se produce una ampliación del ámbito de aplicación, en este caso territorial.

Esta última ampliación resulta trascendente por cuanto incluye a Estados con una amplia oferta de instrumentos de inversión que podrían llegar a cumplir las condiciones para la imputación de rentas.

2.2.9.2. Régimen de trabajadores desplazados a territorio español

La modificación del artículo 93 de la LIRPF, relativa al régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español, tiene por objeto eliminar determinadas rigideces que en ciertos casos dificultaban que el régimen pudiera cumplir con su finalidad, al tiempo que, por otra parte, se excluyen a determinados colectivos cuya inclusión no se considera justificada.

Así, cabe citar en primer lugar la inclusión en el régimen especial a los administradores que no participen en el capital de la entidad o cuya participación no determine la consideración de entidad vinculada en los términos previstos en el artículo 18 de la LIS. Carecía de justificación que se pretendiera atraer la residencia a España de personal altamente cualificado, exceptuando precisamente a quienes en muchos casos ostentan la más alta cualificación en el organigrama de una determinada empresa. La exclusión de los administradores con una participación significativa en el capital obedece al hecho de que en estos casos la condición de administrador generalmente viene determinada fundamentalmente por la condición de socio, de tal suerte que pueden llegar a considerarse administradores de «su propio» patrimonio, más que trabajadores altamente cualificados.

Por otra parte, se excluye del régimen especial a los deportistas profesionales (la relación laboral especial de los deportistas profesionales regulada por el RD 1006/1985, de 26 de junio.)

A su vez, se eliminan ciertas condiciones a cumplir para optar por el régimen. En particular, las relativas a que los trabajos se realicen efectivamente en España y para una empresa o entidad residente en España o establecimiento permanente situado en España, que los rendimientos del trabajo no estén exentos en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR), así como la

referida al límite de 600.000 euros anuales de retribuciones previsibles (si bien la escala que se aprueba, a aplicar con carácter general, consta de dos tramos: hasta 600.000 € al tipo del 24% y en adelante al tipo del 45%).

Asimismo se incorpora un segundo apartado en el que se recogen las especialidades para la aplicación del régimen. Entre ellas:

- Se aclaran las normas aplicables del IRNR, incluyendo expresamente la no aplicación del artículo 14 (exenciones) del texto refundido de la Ley del IRNR.
- Se señala que la totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente durante la aplicación del régimen especial se entenderán obtenidos en territorio español, lo cual determina su sometimiento a tributación en todo caso. Esta modificación guarda relación con la supresión del citado requisito de realización efectiva de los trabajos en España en el que se admitían, hasta ciertos porcentajes, el trabajo en el exterior. A partir de 2015, dado que con independencia de donde se desarrollen los trabajos los rendimientos correspondientes van a estar sujetos al impuesto en todo caso, no es necesario establecer unos porcentajes máximos de rendimientos por trabajos realizados en el extranjero.

En relación con este punto, el artículo 114.2 (según el texto del Proyecto de Real Decreto en tramitación) del RIRPF precisa que no se entenderán obtenidos durante la aplicación del régimen especial los rendimientos que deriven de una actividad desarrollada con anterioridad a la fecha de desplazamiento a territorio español, sin perjuicio de su tributación cuando los citados rendimientos se entiendan obtenidos en territorio español conforme a lo establecido en el texto refundido de la Ley del IRNR. Así, por ejemplo, los rendimientos del trabajo percibidos durante la aplicación del régimen, pero que correspondan a trabajos realizados en el extranjero desarrollados antes del desplazamiento a España, no se someterán a tributación.

- Se gravan acumuladamente las rentas a una tarifa progresiva, salvo las rentas a que se refiere el artículo 25.1 f) del texto refundido de la Ley del IRNR (ganancias derivadas de transmisiones, intereses y dividendos). En concreto la escala es la siguiente:

En 2015 (disp. adic. trigésima primera), será:

Base liquidable - Euros	Tipo aplicable - Porcentaje
Hasta 600.000 euros	24
Desde 600.000,01 euros en adelante	47

De 2016 en adelante:

Base liquidable — Euros	Tipo aplicable — Porcentaje
Hasta 600.000 euros	24
Desde 600.000,01 euros en adelante	45

Debe subrayarse que la nueva configuración de la escala, unido a la eliminación del límite de 600.000 euros de retribuciones previsibles como requisito para la aplicación del régimen, evitan el error de salto hasta ahora existente (sobrepasar en un euro el límite de 600.000 acarrea la expulsión del régimen y, por tanto, la tributación por el régimen general) al tiempo que se endurece notablemente la tributación en caso de que se obtengan retribuciones muy elevadas, situándose el tipo marginal máximo al mismo nivel que en el régimen general del impuesto.

Por otra parte, las rentas a que se refiere el artículo 25.1 f) del texto refundido de la Ley del IRNR tributarán aplicando la siguiente escala en 2015 (disp. adic. trigésima primera):

Base liquidable del ahorro — Hasta euros	Cuota íntegra — Euros	Resto base liquidable del ahorro — Hasta euros	Tipo aplicable — Porcentaje
0,00	0	6.000	20
6.000,00	1.200	44.000	22
50.000,00	10.880	En adelante	24

De 2016 en adelante:

Parte la base liquidable — Hasta euros	Cuota íntegra — Euros	Resto base liquidable — Hasta euros	Tipo aplicable — Porcentaje
0,00	0	6.000	19
6.000,00	1.140	44.000	21
50.000,00	10.380	En adelante	23

De esta forma se introduce cierta progresividad en las rentas del ahorro de manera análoga al régimen general del impuesto.

En materia de retenciones e ingresos a cuenta se aplicará la normativa del IRNR, si bien se establece que el porcentaje de retención sobre rendimientos del trabajo será el 24 % (sobre el exceso de 600.000 € se aplica el tipo máximo, si las retribuciones son satisfechas por un mismo pagador durante el año).

La modificación de este artículo va acompañada de un régimen transitorio aplicable a los contribuyentes que se hayan desplazado a territorio español con anterioridad a 1 de enero de 2015 (disp. trans. decimoséptima de la LIRPF), los cuales podrán optar por aplicar el nuevo régimen o el anterior previsto en el artículo 93 y en la disposición transitoria decimoséptima de la Ley del Impuesto en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014, aplicando, en este último caso, los tipos de gravamen previstos en la normativa del IRNR en vigor en esta última fecha (24,75 % tipo general, 21 % rentas del ahorro). Ahora bien, dicha opción no afecta al sistema de retenciones, pues las mismas se aplicarán en todo caso a partir de 1 de enero de 2015 con arreglo a lo dispuesto en el primer párrafo de la letra f) del artículo 93.2 de la ley, en su nueva redacción, para facilitar la práctica de la misma por parte del retenedor. La opción se manifestará en la declaración correspondiente al ejercicio 2015 y se mantendrá hasta la finalización de la aplicación del régimen especial.

Debe subrayarse que la posibilidad de optar por un régimen u otro se circunscribe a quienes habiéndose desplazado a España antes de 1 de enero de 2015, ya venían aplicando el régimen con arreglo a la normativa anterior, o bien en esa fecha estuvieran en plazo para optar por su aplicación. Por ejemplo, un deportista profesional que se hubiera desplazado a España en noviembre de 2015 podrá optar por la aplicación del régimen con arreglo a la normativa en vigor a 31 de diciembre de 2014, sin que le afecte, por tanto, el nuevo supuesto de exclusión.

Finalmente debe señalarse que el Reglamento del Impuesto ha introducido ciertas modificaciones fundamentalmente de carácter formal, para adaptarlo a la nueva regulación legal.

2.2.9.3. *Ganancias patrimoniales por cambio de residencia*

Uno de los aspectos más novedosos de la reforma del IRPF es la introducción de una nueva categoría de rentas gravadas: las denominadas «ganancias patrimoniales por cambio de residencia». Esta nueva figura, conocida como «impuesto de salida», tiene por objeto someter a tributación rentas generadas en España procedentes de elevados patrimonios financieros cuando tales rentas aún no se han realizado, evitando de esta forma la pérdida recaudatoria que se produciría en caso de que la venta se realice cuando el obligado tributario ya no tuviera la condición de contribuyente del IRPF.

A) Régimen general

El primer requisito para la aplicación del impuesto de salida es que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, lo cual deberá determinarse conforme a lo dispuesto en

el artículo 9 de la LIRPF. Además, el contribuyente deberá haber tenido tal condición durante al menos 10 de los 15 periodos impositivos anteriores al último periodo impositivo que deba declararse por este impuesto. En el caso de contribuyentes que hubieran optado por el régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español, el citado plazo de 10 periodos impositivos comenzará a computarse desde el primer periodo impositivo en el que no resulte de aplicación el citado régimen especial.

Asimismo, la aplicación del impuesto de salida requiere que se cumpla al menos una de las siguientes condiciones:

- a) Que el valor de mercado de las acciones o participaciones exceda, conjuntamente, de 4.000.000 de euros.
- b) Que en la fecha de devengo del último periodo impositivo que deba declararse por este impuesto el porcentaje de participación en la entidad sea superior al 25 %, siempre que el valor de mercado de las acciones o participaciones en la citada entidad exceda de 1.000.000 de euros.

Si solamente se cumpliera esta segunda condición únicamente se exigirá el impuesto a las ganancias patrimoniales correspondientes a estas últimas acciones o participaciones.

La fecha a considerar para la determinación del valor de mercado de las acciones o participaciones será la fecha de devengo del último periodo impositivo que deba declararse por este impuesto.

Para el cómputo de la ganancia patrimonial se tomará el valor de mercado de las acciones o participaciones en la fecha de devengo del último periodo impositivo que deba declararse por este impuesto. En cuanto al valor de adquisición, se aplicarán las reglas generales del impuesto, por lo que la ganancia se determinará por diferencia entre el citado valor de mercado y el valor de adquisición de las acciones o participaciones.

El valor de mercado de las acciones o participaciones se determinará de acuerdo con las siguientes reglas:

- a) Los valores admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, se valorarán por su cotización.
- b) Los valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros,

y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, se valorarán, salvo prueba de un valor de mercado distinto, por el mayor de los dos siguientes:

- El patrimonio neto que corresponda a los valores resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto.
 - El que resulte de capitalizar al tipo del 20 % el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto. A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances.
- c) Las acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de las IIC se valorarán por el valor liquidativo aplicable en la fecha de devengo del último periodo impositivo que deba declararse por este impuesto o, en su defecto, por el último valor liquidativo publicado. Cuando no existiera valor liquidativo se tomará el valor del patrimonio neto que corresponda a las acciones o participaciones resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la citada fecha de devengo, salvo prueba de un valor de mercado distinto.

Las ganancias patrimoniales por cambio de residencia formarán parte de la renta del ahorro y se imputarán al último periodo impositivo que deba declararse por este impuesto.

Por lo que respecta a la declaración e ingreso, el artículo 121 del RIRPF (según el texto del Proyecto de Real Decreto en tramitación) establece que deberá realizarse mediante autoliquidación complementaria, sin sanción, ni intereses de demora ni recargo alguno, en el plazo de declaración del impuesto correspondiente al primer ejercicio en que el contribuyente no tuviera tal condición como consecuencia del cambio de residencia. De acuerdo con esta configuración del plazo de declaración, mientras el contribuyente continúe presentando declaración del IRPF por tener la condición de residente, no existe obligación de autoliquidar el impuesto de salida.

Si el obligado tributario adquiriese de nuevo la condición de contribuyente del IRPF sin haber transmitido las acciones o participaciones cuya titularidad determinó la exigencia del «impuesto de salida» se podrá solicitar la rectificación de la autoliquidación presentada en su momento al objeto de obtener la devolución de las cantidades ingresadas. Esta devolución llevará aparejado el abono de los intereses de demora, que se devengarán desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

La solicitud de rectificación podrá presentarse a partir de la finalización del plazo de declaración correspondiente al primer periodo impositivo que deba declararse por este impuesto.

B) Aplazamientos

En caso de desplazamientos temporales la norma prevé un aplazamiento de la deuda tributaria en condiciones especialmente favorables con la finalidad de evitar perjuicios financieros a contribuyentes en supuestos en los que este pierde residencia pero existe una previsión de retorno sin haberse transmitido las acciones o participaciones.

Así, podrán solicitar el aplazamiento los contribuyentes que se desplacen temporalmente por motivos laborales a un país o territorio que no tenga la consideración de paraíso fiscal, o por cualquier otro motivo siempre que en este caso el desplazamiento temporal se produzca a un país o territorio que tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

Al aplazamiento le resultará de aplicación lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y su normativa de desarrollo, y en particular, lo relativo al devengo de intereses y a la constitución de garantías para dicho aplazamiento. Además, la LIRPF establece que podrán constituirse garantías, total o parcialmente, en tanto resulten suficientes jurídica y económicamente, sobre los valores determinantes de las ganancias patrimoniales por cambio de residencia.

Tal como se indica en el artículo 122 del RIRPF (según el texto del Proyecto de Real Decreto en tramitación), las solicitudes deberán formularse dentro del plazo reglamentario de declaración, y en la solicitud deberá indicarse el país o territorio al que el contribuyente traslada su residencia y, en caso de que el desplazamiento se realice por motivos laborales a un país o territorio que no tenga la consideración de paraíso fiscal, junto con la solicitud de aplazamiento deberá aportarse un documento justificativo de la relación laboral que motiva el desplazamiento emitido por el empleador.

Si el obligado tributario adquiriera de nuevo la condición de contribuyente del IRPF en cualquier momento dentro del plazo de los cinco ejercicios siguientes al último que deba declararse por este impuesto sin haber transmitido la titularidad de las acciones o participaciones, la deuda tributaria objeto de aplazamiento quedará extinguida, así como los intereses que se hubiesen devengado.

La citada extinción se producirá en el momento de la presentación de la declaración referida al primer ejercicio en el que deba tributar por este impuesto, sin que proceda el reembolso de coste de las garantías que se hubiesen podido constituir.

Conforme al citado artículo 122 del RIRPF (según el texto del Proyecto de Real Decreto en tramitación), cuando existan circunstancias que justifiquen un desplazamiento temporal por motivos laborales a un país o territorio que no tenga la consideración de paraíso fiscal cuya duración no permita al obligado tributario adquirir de nuevo la condición de contribuyente por este impuesto dentro del plazo de los cinco ejercicios siguientes al último que deba declararse por este impuesto, el obligado tributario podrá solicitar de la Administración tributaria la ampliación del plazo de cinco ejercicios a efectos de prorrogar el vencimiento del aplazamiento previsto en el epígrafe anterior.

La solicitud deberá presentarse en plazo de los tres meses anteriores a la finalización de los cinco ejercicios siguientes al último que deba declararse por este impuesto.

En la solicitud deberán constar los motivos que justifiquen la prolongación del desplazamiento así como el periodo de tiempo que se considera necesario para adquirir de nuevo la condición de contribuyente por este impuesto y se acompañará de la justificación correspondiente.

A la vista de la documentación aportada, la Administración tributaria decidirá sobre la procedencia de la ampliación solicitada así como respecto de los ejercicios objeto de ampliación.

Podrán entenderse desestimadas las solicitudes de ampliación que no fuesen resueltas expresamente en el plazo de tres meses.

En consonancia con el plazo de que dispone el contribuyente para adquirir de nuevo residencia en España, se establece que el vencimiento del aplazamiento será como máximo el 30 de junio del año siguiente a la finalización del plazo de cinco años para adquirir de nuevo la residencia o, en su caso, del plazo ampliado en caso de desplazamientos por motivos laborales.

No obstante, si el contribuyente transmitiera la titularidad de las acciones o participaciones con anterioridad a la finalización del plazo para adquirir de nuevo residencia en España, el citado artículo 122 del RIRPF (según el texto del Proyecto de Real Decreto en tramitación) prevé el vencimiento anticipado del aplazamiento. En concreto, en estos supuestos el aplazamiento vencerá en el plazo de dos meses desde la transmisión de las acciones o participaciones.

C) Especialidades en caso de desplazamientos a otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo

El artículo 95 bis de la LIRPF contempla la posibilidad de que el contribuyente opte por aplicar ciertas especialidades cuando el cambio de residencia se produzca a otro Estado miembro de la Unión Europea, o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006 (es decir, Estados de la Unión Europea, así como Noruega e Islandia, quedando excluido Liechtenstein), con la finalidad de respetar el principio de no discriminación de Derecho comunitario.

Estas especialidades se caracterizan por la suspensión sin garantía de la exigencia del impuesto en tanto no se produzcan determinadas circunstancias. En concreto, la ganancia patrimonial únicamente deberá ser objeto de autoliquidación cuando en el plazo de los 10 ejercicios siguientes al último que deba declararse por este impuesto se produzca alguna de las siguientes circunstancias:

- 1.º Que se transmitan ínter vivos las acciones o participaciones.
- 2.º Que el contribuyente pierda la condición de residente en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

3.º Que se incumpla la obligación de comunicación específicamente establecida en relación con la aplicación de este régimen.

La ganancia patrimonial se imputará al último periodo impositivo que deba declararse por este impuesto, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.

Por lo que respecta a la declaración e ingreso, según el artículo 123 del RIRPF (según el texto del Proyecto de Real Decreto en tramitación), cuando la ganancia patrimonial deba ser objeto de autoliquidación (es decir, cuando se cumpla alguna de las circunstancias anteriormente señaladas), esta autoliquidación se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se produzca alguna de las referidas circunstancias y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto, o en el plazo de declaración del impuesto correspondiente al primer ejercicio en que el contribuyente no tuviera tal condición como consecuencia del cambio de residencia, si este fuera posterior.

Si transcurriera el plazo de 10 ejercicios sin que se produzca ninguna de las circunstancias señaladas, al no existir obligación de autoliquidar la ganancia patrimonial, el «impuesto de salida» no será exigible.

Cuando se transmitan las acciones o participaciones por un valor inferior al valor de mercado que se haya tenido en cuenta para la cuantificación de la ganancia, se prevé una minoración de la misma ganancia patrimonial citada. El importe de la minoración será la diferencia entre ambos valores, consiguiéndose de esta forma evitar que se grave como «impuesto de salida» una ganancia superior a la realmente obtenida con motivo de la transmisión.

A estos efectos el valor de transmisión se incrementará en el importe de los beneficios distribuidos o de cualesquiera otras percepciones que hubieran determinado una minoración del patrimonio neto de la entidad con posterioridad a la pérdida de la condición de contribuyente, salvo que tales percepciones hubieran tributado por el IRNR.

Conforme al artículo 123 del RIRPF (según el texto del Proyecto de Real Decreto en tramitación), la opción por la aplicación de este régimen especial se ejercerá mediante comunicación a la Administración tributaria a través del modelo que apruebe el ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, quien establecerá la forma y el lugar de su presentación. En la citada comunicación se hará constar, entre otros datos, los siguientes:

- a) Identificación de las acciones o participaciones que dan lugar a las ganancias patrimoniales por cambio de residencia.
- b) Valor de mercado de las acciones o participaciones en la fecha de devengo del último periodo impositivo que deba declararse por este impuesto.
- c) Estado al que se traslada la residencia, con indicación del domicilio, así como las posteriores variaciones en el domicilio.

La comunicación, según establece el citado artículo 123 del RIRPF (según el texto del Proyecto de Real Decreto en tramitación), deberá presentarse en el plazo comprendido entre la fecha del desplazamiento y la fecha de finalización del plazo de declaración del impuesto correspondiente al primer ejercicio en que el contribuyente no tuviera tal condición como consecuencia del cambio de residencia. Las variaciones de domicilio deberán comunicarse en el plazo de dos meses desde que se produzcan.

Finalmente, cabe señalar que si el obligado tributario adquiriese de nuevo la condición de contribuyente del IRPF sin haberse producido alguna de las circunstancias determinantes de la exigencia del «impuesto de salida», este impuesto quedará sin efecto, siendo aplicables a partir de ese momento las reglas generales del impuesto.

D) Especialidades en caso de desplazamientos a un paraíso fiscal

Si un contribuyente traslada su residencia a un paraíso fiscal, según el artículo 8.2 de la LIRPF no pierde la condición de contribuyente por el IRPF. Esta regla se aplicará en el periodo impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro periodos impositivos siguientes. Dado que estos contribuyentes continúan siendo contribuyentes del IRPF, en principio no se verían afectados por el «impuesto de salida». Para evitar esta situación, el apartado 7 del artículo 95 bis de la LIRPF señala expresamente que en estos casos sí serán de aplicación las normas relativas al «impuesto de salida», estableciendo las siguientes especialidades:

- a) Las ganancias patrimoniales se imputarán al último periodo impositivo en que el contribuyente tenga su residencia habitual en territorio español, y para su cómputo se tomará el valor de mercado de las acciones o participaciones en la fecha de devengo de dicho periodo impositivo.
- b) Con objeto de evitar la doble imposición que se produciría al transmitir las acciones o participaciones en un ejercicio en que el obligado tributario fuera contribuyente del IRPF, para el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial correspondiente a la transmisión se tomará como valor de adquisición el valor de mercado de las acciones o participaciones que se hubiera tenido en cuenta para determinar la ganancia patrimonial por el cambio de residencia.

2.2.9.4. Régimen de entidades en atribución de rentas. Consideración de las sociedades civiles como contribuyentes del IS

Con efectos desde 1 de enero de 2016 tendrán la consideración de contribuyentes del IS las sociedades civiles, con excepción de las que no tengan objeto mercantil. Como consecuencia de ello establece un régimen transitorio especialmente favorable (disp. trans. decimonovena de la LIRPF) para regular los efectos fiscales de la disolución y liquidación de aquellas sociedades ci-

viles a las que con anterioridad a 1 de enero de 2016 les hubiera resultado de aplicación el régimen de atribución de rentas y que, a partir de esa fecha, cumplan los requisitos para adquirir la condición de contribuyente del IS.

Así, podrán acordar su disolución y liquidación, con aplicación del régimen fiscal previsto en la citada disposición, las sociedades civiles en las que concurran las siguientes circunstancias:

- a) Que con anterioridad a 1 de enero de 2016 hubiera resultado de aplicación el régimen de atribución de rentas previsto en la Sección 2.^a del Título X de la LIRPF.
- b) Que a partir de 1 de enero de 2016 cumplan los requisitos para adquirir la condición de contribuyente del IS.
- c) Que en los seis primeros meses del ejercicio 2016 se adopte válidamente el acuerdo de disolución con liquidación y se realicen con posterioridad al acuerdo, dentro del plazo de los seis meses siguientes a su adopción, todos los actos o negocios jurídicos necesarios, para la extinción de la sociedad civil.

Las consecuencias de aplicar lo dispuesto en este régimen transitorio son las siguientes:

- a) Exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, concepto «operaciones societarias», hecho imponible «disolución de sociedades», del artículo 19.1.1.º del texto refundido del impuesto, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.
- b) No se devengará el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con ocasión de las adjudicaciones a los socios de inmuebles de naturaleza urbana de los que sea titular la entidad. En la posterior transmisión de los mencionados inmuebles se entenderá que estos fueron adquiridos en la fecha en que lo fueron por la sociedad que se extinga.
- c) A efectos del IRPF, del IS o del IRNR de los socios de la sociedad que se disuelve:
 - 1.º El valor de adquisición y, en su caso, de titularidad de las acciones o participaciones en el capital de la sociedad que se disuelve, determinado de acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria trigésima segunda de la LIS, se aumentará en el importe de las deudas adjudicadas y se disminuirá en el de los créditos y dinero o signo que lo represente adjudicado.
 - 2.º Si el resultado de las operaciones descritas en el párrafo anterior resultase negativo, dicho resultado se considerará renta o ganancia patrimonial, según que el socio sea persona jurídica o física, respectivamente. En este supuesto, cada uno de los restantes elementos de activo adjudicados distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente, se considerará que tiene un valor de adquisición cero.

- 3.º Si el resultado de las operaciones descritas en el número 1.º anterior resultase cero o positivo, se considerará que no existe renta o pérdida o ganancia patrimonial.

Cuando dicho resultado sea cero, cada uno de los restantes elementos de activo adjudicados distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente, tendrá como valor de adquisición cero.

Si el resultado fuese positivo, el valor de adquisición de cada uno de los restantes elementos de activo adjudicados distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente, será el que resulte de distribuir el resultado positivo entre ellos en función del valor de mercado que resulte del balance final de liquidación de la sociedad que se extingue.

- 4.º Los elementos adjudicados al socio, distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente, se considerarán adquiridos por este en la fecha de su adquisición por la sociedad.

Hasta la finalización del proceso de extinción de la sociedad civil, siempre que la misma se realice dentro del plazo anteriormente indicado, continuará aplicándose el régimen de atribución de rentas, sin que la sociedad civil llegue a adquirir la consideración de contribuyente del IS. En caso de que no finalice el proceso de extinción en los plazos previstos, la sociedad civil tendrá la consideración de contribuyente del IS desde 1 de enero de 2016, no resultando de aplicación el citado régimen de atribución de rentas.

2.2.10. Integración y compensación de rentas

En esta materia es reseñable la inclusión en la base del ahorro de todas las ganancias y pérdidas patrimoniales que derivan de transmisiones, que implica la regulación del régimen transitorio aplicable a las partidas pendientes de compensación y la posibilidad de compensación cruzada entre los saldos de cada uno de los compartimentos en los que se estructura la base del ahorro.

2.2.10.1. Composición de la base general y del ahorro

La reforma del IRPF en este aspecto es continuista al mantener el esquema dual del impuesto, si bien se establece una modificación relevante al incluir de nuevo en la renta del ahorro las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales, con independencia del periodo de tenencia de los elementos patrimoniales. Durante 2013 y 2014, las ganancias y pérdidas derivadas de transmisiones de elementos adquiridos con un año o menos de antelación a la transmisión se integraban en la renta general.

De esta forma, las ganancias o pérdidas que se integran en la base general son las que no derivan de transmisión previa, es decir, aquellas que derivan de incorporaciones al patrimonio del contribuyente.

Por otra parte, cabe hacer mención que a partir de 2015 los beneficios repartidos por las entidades de tenencia de valores extranjeros con cargo a rentas exentas se integran en la renta del ahorro (art. 108 de la LIS).

2.2.10.2. Reglas generales de integración y compensación

En primer lugar cabe señalar como novedad que el límite de compensación del saldo negativo de las pérdidas patrimoniales de la base general con el saldo positivo de los rendimientos e imputaciones de renta se eleva del 10 al 25%.

Ahora bien, la novedad más relevante en este apartado es la posibilidad de compensación limitada entre los saldos de cada uno de los compartimentos en los que se estructura la base del ahorro –rendimientos y ganancias y pérdidas– de tal manera que si el resultado de la integración y compensación de uno de los compartimentos fuera negativo, su importe se compensará con el saldo positivo del otro compartimento obtenido en el mismo periodo impositivo, con el límite del 25% (10% en 2015, 15% en 2016 y 20% en 2017, disp. adic. duodécima de la LIRPF) de dicho saldo positivo.

Si tras dicha compensación quedase saldo negativo, su importe se compensará en los cuatro años siguientes en el mismo orden.

Esta compensación cruzada en la base del ahorro únicamente puede aplicarse a los saldos negativos generados a partir de 2015 (apartado 7, disp. trans. séptima de la LIRPF). Los saldos negativos de cada uno de los grupos (rendimientos o ganancias y pérdidas) que se encuentren pendientes de compensación a 1 de enero de 2015 continuarán compensándose conforme a la normativa en vigor a 31 de diciembre de 2014, esto es, la compensación del saldo negativo de cualquiera de estos dos conceptos (rendimientos o ganancias y pérdidas patrimoniales) debe efectuarse con el saldo positivo de los mismos conceptos, sin posibilidad de compensación cruzada ni en el año ni en los cuatro siguientes.

2.2.10.3. Régimen transitorio de integración y compensación

Como consecuencia del cambio en la composición de la base general y del ahorro, es preciso articular unas reglas para la compensación de los saldos pendientes que se hayan podido ver afectados por este cambio de composición.

A tal efecto, la disposición transitoria séptima establece las siguientes reglas:

- Pérdidas patrimoniales pendientes de compensar a 1 de enero de 2015 que se integraron en la base imponible del ahorro en 2013 y 2014: se trata de los saldos negativos pendientes de compensar procedentes de los ejercicios, 2013 y 2014, resultantes de integrar y compensar las ganancias y pérdidas patrimoniales que, según la normativa en vigor en esos ejercicios, se calificaron como renta del ahorro (procedentes de

transmisiones, con periodo de generación superior a un año). Estos saldos negativos se seguirán compensando con el saldo positivo resultante de integrar y compensar las ganancias y pérdidas patrimoniales a integrar en la base del ahorro, según las normas aplicables a partir de 2015, es decir, las ganancias y pérdidas derivadas de transmisiones de elementos patrimoniales, con independencia del periodo de generación.

Es decir, las partidas negativas que en su momento se integraron como base imponible del ahorro, a partir de 1 de enero de 2015 se les continúan aplicando las mismas reglas de compensación, de forma que podrán compensarse con los saldos positivos de las ganancias o pérdidas de la base del ahorro, aun cuando la configuración de la base del ahorro haya cambiado en 2015.

- Pérdidas patrimoniales pendientes de compensar a 1 de enero de 2015 que se integraron en la base imponible general en 2013 y 2014 y que no proceden de transmisiones: se trata de la parte del saldo negativo pendiente de compensar procedente de los ejercicios, 2013 y 2014, resultante de integrar y compensar las ganancias y pérdidas patrimoniales que según la normativa en vigor en esos ejercicios, se calificaron como renta general, que no procede de transmisiones. Esta parte de los saldos negativos se seguirán compensando con el saldo positivo resultante de integrar y compensar las ganancias y pérdidas patrimoniales a integrar en la base general, según las normas aplicables a partir de 2015, es decir, las que no derivan de transmisiones.
- Pérdidas patrimoniales pendientes de compensar a 1 de enero de 2015 que se integraron en la base imponible general en 2013 y 2014 y que proceden de transmisiones: se trata de la parte del saldo negativo pendiente de compensar procedente de los ejercicios, 2013 y 2014, resultante de integrar y compensar las ganancias y pérdidas patrimoniales que según la normativa en vigor en esos ejercicios, se calificaron como renta general, que procede de transmisiones (cuando el periodo de permanencia sea igual o inferior a un año). Esta parte de los saldos negativos se seguirán compensando con el saldo positivo resultante de integrar y compensar las ganancias y pérdidas patrimoniales a integrar en la base general, según las normas aplicables a partir de 2015 (las que no derivan de transmisiones). Esta parte de los saldos negativos se compensará con el saldo positivo resultante de integrar y compensar las ganancias y pérdidas patrimoniales a integrar en la base del ahorro, según las normas aplicables a partir de 2015, es decir, las ganancias y pérdidas derivadas de transmisiones de elementos patrimoniales, con independencia del periodo de generación.

De acuerdo con lo expuesto, respecto de las pérdidas generadas en 2013 y 2014 que formaron parte de la renta general en esos años, debe distinguirse según deriven o no de transmisiones. A partir de 2015, en el primer caso, dichas pérdidas se compensan según las reglas aplicables a la base general, y en el segundo caso (pérdidas que deriven de transmisiones), se compensan según las reglas aplicables a la renta del ahorro.

Lógicamente, la aplicación de este régimen transitorio no puede suponer una ampliación del plazo de cuatro años de compensación.

2.2.11. Reducciones en la base imponible

En este epígrafe la novedad principal se circunscribe a la reducción del límite máximo reducible de la base imponible para el conjunto de las aportaciones a sistemas de previsión social, límite que queda fijado en la menor de las cantidades siguientes (art. 52 de la LIRPF):

- El 30% de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio.
- 8.000 euros anuales.

Hasta 31 de diciembre de 2014, el conjunto de las aportaciones anuales máximas con derecho a reducir la base imponible no podía exceder de 10.000 euros en general y 12.500 para mayores de 50 años.

Los sistemas de previsión social afectados por estos límites son planes de pensiones, mutualidades de previsión social, planes de previsión asegurados, planes de previsión social empresarial y seguros privados que cubran exclusivamente el riesgo de dependencia (apartados 1, 2, 3, 4 y 5 del art. 51 de la LIRPF).

Por otra parte, se eleva a 2.500 euros anuales el límite de las aportaciones reducibles a favor del cónyuge a sus sistemas de previsión social, límite que hasta 31 de diciembre de 2014 estaba situado en 2.000 euros anuales.

Debe señalarse asimismo la eliminación de la reducción por aportaciones a partidos políticos, dado que dichas aportaciones pasan a dar derecho a una nueva deducción en cuota.

2.2.12. Mínimo personal y familiar

Tras la reforma del impuesto el mínimo personal y familiar continúa configurándose como tramo a tipo cero, si bien se produce una sustancial elevación de sus cuantías tal y como se aprecia en el siguiente cuadro:

Concepto	Importe (euros)	
	2014	2015
Mínimo personal (art. 57.1 de la LIRPF)	5.151	5.550
Mínimo por descendientes (art. 58.1 de la LIRPF):		
1.º hijo	1.836	2.400
		.../...

Concepto	Importe (euros)	
	2014	2015
.../...		
2.º hijo	2.040	2.700
3.º hijo	3.672	4.000
Siguientes	4.182	4.500
Descendiente menor de 3 años (art. 58.2 de la LIRPF)	2.244	2.800
Descendiente fallecido en el ejercicio (art. 61.4.ª)	1.836	2.400
Mínimo por edad y por ascendientes < 75 años (arts. 57.2 y 59.1 de la LIRPF)	918	1.150
Mínimos por edad y por ascendientes > 75 años (arts. 57.2 y 59.2 de la LIRPF)	2.040	2.550
Ascendiente fallecido en el ejercicio (art. 61.4.ª)	0	1.150
Mínimo por discapacidad < 65 % (arts. 60.1 y 60.2 de la LIRPF)	2.316	3.000
Mínimo por discapacidad < 65 % con movilidad reducida o asistencia de terceras personas (arts. 60.1 y 60.2 de la LIRPF)	4.632	6.000
Mínimo por discapacidad > 65 % (arts. 60.1 y 60.2 de la LIRPF)	9.354	12.000

No obstante, debe tenerse en cuenta que al rebajarse el tipo de gravamen aplicable al primer tramo de la base liquidable el efecto en cuota de los nuevos importes podría verse parcialmente compensado. En cualquier caso, aun cuando el ahorro que representan los nuevos importes en términos de cuota fuera el mismo, en términos relativos el ahorro es considerablemente superior respecto de las cuantías anteriores, pudiendo afirmarse que los nuevos importes suponen una clara mejora del tratamiento de la familia y de las situaciones de discapacidad, de tal manera que, si se compara la tributación entre 2015 y 2014, los contribuyentes con cargas familiares ven rebajada su cuota en un porcentaje apreciablemente superior a quienes únicamente aplican el mínimo personal.

Al margen de los nuevos importes, como novedad desde 2015 se asimila a la convivencia con el contribuyente la dependencia respecto de este último salvo cuando se trate de contribuyentes que satisfagan anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial. Esta asimilación es consecuencia de la Sentencia 19/2012 del Tribunal Constitucional de 15 de febrero (NCJ056426), que declaró inconstitucional (aunque no lo anuló) el requisito de convivencia para tener derecho al mínimo personal y familiar de la anterior LIRPF por considerar que en los casos en que los hijos, aunque no convivan con los padres, dependan económicamente de ellos, la aplicación del requisito de convivencia no se ajusta al fin perseguido (la protección de la familia mediante la deducción de parte de los gastos que provoca el deber constitucional de asistencia de todo orden

a los hijos), en relación con aquellos otros contribuyentes que, teniendo hijos que dependen económicamente de ellos, ni conviven con los mismos –por diferentes causas– ni satisfacen anualidades por alimentos en virtud de una decisión judicial.

Finalmente, en caso de fallecimiento durante el periodo impositivo de un ascendiente que genere el derecho al mínimo por ascendientes se permite la aplicación del mínimo en la cuantía de 1.150 euros anuales. En este caso será necesario que el ascendiente conviva con el contribuyente, al menos, la mitad del periodo transcurrido entre el inicio del periodo impositivo y la fecha de fallecimiento.

2.2.13. Cálculo de la cuota íntegra del impuesto

Uno de los aspectos esenciales de la reforma del impuesto es la sustancial rebaja de la escala general, que se articula en dos fases, una primera rebaja inicial en 2015, y una rebaja indefinida a partir de 2016. Además de esta modificación se realizan ajustes puntuales en relación con la toma en consideración del remanente del mínimo personal y familiar en la base del ahorro y respecto a la aplicación separada de la escala en caso de contribuyentes que satisfagan anualidades por alimentos a sus hijos.

2.2.13.1. Toma en consideración del remanente del mínimo personal y familiar en la base del ahorro

El remanente (si lo hubiera) del mínimo personal y familiar no aplicado en la base general para el cálculo de la cuota íntegra estatal y autonómica se aplicará a la base del ahorro. Ahora bien, hasta 31 de diciembre de 2014 la forma de aplicar el remanente del mínimo personal y familiar a la base del ahorro difería de la forma en que se aplicaba en la base general, por cuanto en la escala del ahorro se aplicaba a la parte de la base liquidable del ahorro que no correspondiera con el remanente del mínimo personal y familiar, de tal manera que en estos casos el remanente suponía una minoración de la cuota equivalente al tipo marginal máximo aplicable a ese remanente. A partir de 2015, la forma de aplicar el remanente del mínimo personal y familiar es la misma tanto si se aplica en la base general como en la del ahorro, es decir, a modo de tramo a tipo cero, de tal manera que la operativa para determinar la cuota será la siguiente: se aplicará la escala a la base, a continuación se aplicará la escala al remanente, y la cuantía resultante se restará del resultado de la primera operación.

2.2.13.2. Contribuyentes que satisfagan anualidades por alimentos a sus hijos

En el caso de contribuyentes que satisfagan anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial se aplica, como hasta 2014, la escala general de forma independiente a las anualidades y al resto de la base liquidable general, siempre que aquellas no superen esta. Como novedad a partir de 2015 se introduce como requisito adicional que el contribuyente no tenga derecho a la aplicación del mínimo por descendientes por los hijos a quienes satisfaga anualidades por alimentos.

2.2.13.3. Nuevas escalas de gravamen

La reforma del IRPF 2015 incorpora nuevas escalas aplicables para la determinación de la cuota íntegra estatal, tanto a la base general como a la base del ahorro. En este último caso, la escala definida por el estado también es aplicable para la determinación del gravamen autonómico. En el ejercicio 2015 se aplican de forma transitoria escalas superiores a las que resultarán de aplicación de forma indefinida a partir de 2016. La ley no recoge la escala general para la determinación del gravamen autonómico, por ser esta una competencia de las comunidades autónomas.

A) Escala general estatal

Para el ejercicio 2015 la escala general para la determinación de la cuota estatal es la siguiente:

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

A partir de 2016, la escala general para la determinación de la cuota estatal es la siguiente:

Base liquidable – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	9,50
12.450,00	1.182,75	7.750,00	12,00
20.200,00	2.112,75	15.000,00	15,00
35.200,00	4.362,75	24.800,00	18,50
60.000,00	8.950,75	En adelante	22,50

B) Escala del ahorro

A la base liquidable del ahorro se le aplicará en 2015 la siguiente escala, tanto para determinar el gravamen estatal como el autonómico:

Base liquidable del ahorro – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable del ahorro – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0,00	0	6.000	10
6.000,00	600	44.000	11
50.000,00	5.440	En adelante	12

A partir de 2016, a la base liquidable del ahorro se le aplicará la siguiente escala, tanto para determinar el gravamen estatal como el autonómico:

Base liquidable del ahorro – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable del ahorro – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0,00	0	6.000	9,5
6.000,00	570	44.000	10,5
50.000,00	5.190	En adelante	11,5

Según las escalas anteriores, en 2015 la escala agregada del ahorro (estatal y autonómica) es la siguiente:

Base liquidable del ahorro – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable del ahorro – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0,00	0	6.000	20
6.000,00	1.200	44.000	22
50.000,00	10.880	En adelante	24

A partir de 2016 la escala agregada del ahorro (estatal y autonómica) es la siguiente:

Base liquidable del ahorro – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable del ahorro – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0,00	0	6.000	19
6.000,00	1.140	44.000	21
50.000,00	10.380	En adelante	23

C) Contribuyentes que tengan su residencia habitual en el extranjero

En el caso de los contribuyentes que tengan su residencia habitual en el extranjero, para determinar la cuota íntegra estatal se aplica la escala general estatal y la siguiente escala complementaria a la base liquidable general para 2015:

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

A partir de 2016, la escala es la siguiente:

Base liquidable – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	9,50
12.450,00	1.182,75	7.750,00	12,00
20.200,00	2.112,75	15.000,00	15,00
35.200,00	4.362,75	24.800,00	18,50
60.000,00	8.950,75	En adelante	22,50

Por su parte, a la base liquidable del ahorro se le aplica la siguiente escala en 2015:

Base liquidable del ahorro – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable del ahorro – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0,00	0	6.000	20
6.000,00	1.200	44.000	22
50.000,00	10.880	En adelante	24

A partir de 2016, la escala es la siguiente:

Base liquidable del ahorro – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable del ahorro – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0,00	0	6.000	19
6.000,00	1.140	44.000	21
50.000,00	10.380	En adelante	23

2.2.14. Deducciones de la cuota íntegra

2.2.14.1. Deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación

En relación con la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación, la Ley 26/2014 ha modificado el número 1.º del apartado 1 del artículo 68 de la LIRPF para eliminar la no inclusión, en la base de la deducción, del importe de las acciones o participaciones adquiridas con el saldo de la cuenta ahorro-empresa, siempre que dicho saldo hubiera sido objeto de deducción.

El motivo de la supresión de dicho inciso no es otro que la supresión de la deducción por cuenta ahorro-empresa a la que nos referiremos más adelante.

No obstante, en la medida en que pueden existir saldos de cuentas ahorro-empresa pendientes de materialización a 1 de enero de 2015, se ha añadido una disposición transitoria vigésima octava indicando que no formará parte de la base de la deducción regulada en el artículo 68.1 de esta ley el importe de las acciones o participaciones adquiridas con el saldo de cuentas ahorro-empresa en la medida en que dicho saldo hubiera sido objeto de deducción.

2.2.14.2. Deducción por incentivos a la inversión en actividades económicas

La LIRPF sigue manteniendo la aplicación a los contribuyentes del IRPF de los incentivos y estímulos a la inversión empresarial establecidos o que se establezcan en la normativa del IS con igualdad de porcentajes y límites de deducción.

No obstante, la redacción dada por la Ley 26/2014 al artículo 68.2 establece dos excepciones.

En primer lugar, a los contribuyentes del IRPF no les resultará de aplicación la excepción del porcentaje límite para la deducción por I+D+i y la posibilidad del abono anticipado de esta deducción y de la deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales (arts. 39.2 y 39.3 de la LIS).

En segundo lugar, como consecuencia de la no aplicación de la reserva de capitalización a los contribuyentes del IRPF, se les mantiene, a diferencia de los contribuyentes del IS, la deducción por inversión de beneficios, lo que, a su vez, obliga a incorporar en la LIRPF la parte de la regulación sustantiva de dicha deducción que se encontraba en la LIS.

Por tanto, la nueva regulación contenida en el artículo 68.2 no varía respecto de la existente entre ambas leyes en el ejercicio 2014, salvo en lo relativo al porcentaje de deducción.

En concreto, dicho porcentaje será el 5 % (en 2014, el porcentaje era el 10 %) o el 2,5 % (5 % en 2014) cuando el contribuyente hubiera practicado la reducción por inicio del ejercicio de una actividad económica o se trate de rentas obtenidas en Ceuta y Melilla respecto de las que se hubiera aplicado la deducción por rentas obtenidas en dichos territorios.

No obstante lo anterior, debe recordarse que en la disposición transitoria vigésima cuarta de la LIS, en su apartado quinto, se prevé la aplicación en 2015 de la deducción cuando se inviertan en dicho ejercicio los beneficios obtenidos en 2014, aplicando a tal efecto la normativa vigente en el ejercicio 2014.

Teniendo en cuenta que los contribuyentes del IRPF aplican los incentivos y estímulos a la inversión empresarial establecidos o que se establezcan en la normativa del IS con igualdad de porcentajes y límites de deducción, debe entenderse que lo dispuesto anteriormente resulta igualmente aplicable a los contribuyentes del IRPF, por lo que el porcentaje de deducción aplicable a los rendimientos de actividades económicas obtenidos en 2014, pero invertidos en 2015, debe ser, con carácter general, el 10 %, y el 5 % en el caso de que el contribuyente hubiera practicado la reducción por inicio del ejercicio de una actividad económica, o se trate de rentas obtenidas en Ceuta y Melilla respecto de las que se hubiera aplicado la deducción por rentas obtenidas en dichos territorios.

Por último, conviene recordar que el resto de modificaciones llevadas a cabo en materia de deducciones en el IS afecta a los contribuyentes del IRPF.

En consecuencia, en 2015 no resultarán de aplicación las deducciones por inversiones destinadas a la protección del medio ambiente y la deducción por los gastos de formación derivados de gastos e inversiones para habitar a los empleados en la utilización de nuevas tecnologías de la comunicación y de la información, al tiempo que se ha mejorado de forma significativa la deducción por producción cinematográfica y espectáculos en vivo.

2.2.14.3. *Deducción por donativos*

La nueva redacción del artículo 68.2 de la LIRPF dada por la Ley 26/2014 mantiene la deducción del 10 % de las cantidades donadas a fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano del protectorado correspondiente, así como a las asociaciones declaradas de utilidad pública no reguladas en la normativa específica de incentivos al mecenazgo.

En cuanto a estas últimas, la nueva redacción de la Ley 49/2002 dada por la LIS ha incrementado los porcentajes de deducción.

En concreto, procede una deducción en la cuota íntegra del IRPF por las donaciones efectuadas a entidades beneficiarias de mecenazgo, aplicando al conjunto de donativos, donaciones y aportaciones con derecho a deducción, desde el 1 de enero de 2015, la siguiente escala:

			2015	2016
Menos de 150 €			50%	75%
Resto	Misma entidad durante al menos tres años	25 %	32,5%	35%
	Resto		27,5%	30%

De esta forma, el porcentaje hasta ahora de deducción del 25 % se incrementa al 50 % en 2015, y al 75 % en 2016, por los 150 primeros euros de donativos.

El resto se incrementa al 27,5 % en 2015 y al 30 % en 2016.

Además, si en los dos periodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del ejercicio anterior, el porcentaje de deducción aplicable a la base de la deducción en favor de esa misma entidad que exceda de 150 euros, será el 32,5 %, en 2015, y el 35 % a partir de 1 de enero de 2016.

2.2.14.4. Deducción por aportaciones a partidos políticos

Hasta el ejercicio 2014, las cuotas de afiliación y las aportaciones a partidos políticos, federaciones, coaliciones o agrupaciones de electores reducían la base imponible del aportante, con un límite máximo de 600 euros anuales.

A partir de 1 de enero de 2015, la Ley 26/2014 ha suprimido dicha reducción y ha creado una nueva deducción en cuota íntegra en su lugar.

En concreto, a partir de dicha fecha pueden deducirse de la cuota íntegra del IRPF el 20 % de las cuotas de afiliación y las aportaciones a partidos políticos, federaciones, coaliciones o agrupaciones de electores.

La base máxima de esta deducción será de 600 euros anuales y estará constituida por las cuotas de afiliación y aportaciones satisfechas por sus afiliados, adheridos y simpatizantes a que se refiere el artículo 2.dos a) de la Ley Orgánica 8/2007 de Financiación de Partidos Políticos.

La aplicación de la reducción está condicionada, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13 de la citada ley orgánica, a que el contribuyente disponga del documento acreditativo de la aportación o cuota satisfecha emitido por el partido político perceptor.

2.2.14.5. *Deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla*

En relación con la deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla, la Ley 26/2014 ha dado nueva redacción a la letra h) del número 3.º del apartado 4 del artículo 68 de la LIRPF, permitiendo aplicar la deducción a las rentas procedentes de sociedades que operen efectiva y materialmente en Ceuta y Melilla que correspondan a rentas a las que resulte de aplicación la bonificación establecida en el artículo 33 de la LIS, en los siguientes supuestos:

- 1.º Cuando tengan su domicilio y objeto social exclusivo en dichos territorios.
- 2.º Cuando operen efectiva y materialmente en Ceuta o Melilla durante un plazo no inferior a tres años y obtengan rentas fuera de dichas ciudades, siempre que respecto de estas rentas tengan derecho a la aplicación de la bonificación prevista en el artículo 33.6 de la LIS.

De esta forma, se amplía la citada deducción, pues hasta el ejercicio 2014, la deducción solo era posible en relación con las rentas procedentes de sociedades que operasen efectiva y materialmente en Ceuta y Melilla y con domicilio y objeto social exclusivo en dichos territorios.

Ahora bien, para poder verificar el cumplimiento de tales extremos, el Proyecto de Real Decreto actualmente en tramitación, da nueva redacción al artículo 58 del RIRPF para indicar que la entidad deberá incluir en la memoria de las cuentas anuales la siguiente información:

- a) Beneficios del ejercicio aplicados a reservas que procedan de rentas con derecho a la aplicación de la bonificación prevista en el artículo 33.6 de la LIS.
- b) Beneficios del ejercicio aplicados a reservas que procedan de rentas sin derecho a la aplicación de la referida bonificación.
- c) Beneficios del ejercicio distribuidos entre los socios, con especificación del importe que corresponde a rentas con derecho a la aplicación de la referida bonificación.
- d) En caso de distribución de dividendos con cargo a reservas, designación de la reserva aplicada de entre las dos a las que, por la clase de beneficios de los que procedan, se refieren las letras a) y b) anteriores.

Las menciones en la memoria anual continuarán efectuándose mientras existan reservas de las referidas en la letra a) anterior.

2.2.14.6. Deducción por cuenta ahorro-empresa

Con efectos desde 1 de enero de 2015, la Ley 26/2014 ha eliminado la deducción por cuenta ahorro-empresa.

No obstante lo anterior, la consolidación de las deducciones practicadas hasta el ejercicio 2014 sigue exigiendo la materialización del saldo de la cuenta en la suscripción de acciones de una sociedad nueva empresa en el plazo de cuatro años a contar desde la apertura de la cuenta, plazo que, evidentemente, puede vencer con posterioridad a 31 de diciembre de 2014.

2.2.14.7. Deducción por alquiler

A partir de 1 de enero de 2015, la Ley 26/2014 ha suprimido la deducción estatal por alquiler, si bien ha establecido un transitorio para que puedan seguir aplicándola los contribuyentes que cumplan los siguientes requisitos (disp. trans. decimoquinta de la LIRPF):

- 1.º Hubieran celebrado un contrato de arrendamiento con anterioridad a 1 de enero de 2015.
- 2.º Que, en relación con dicho contrato, hubieran satisfecho, con anterioridad a dicha fecha, cantidades por el alquiler de su vivienda habitual.
- 3.º Que hubiera tenido derecho a la deducción por alquiler de la vivienda habitual en relación con las cantidades satisfechas por el alquiler de dicha vivienda en un periodo impositivo devengado con anterioridad a 1 de enero de 2015.

2.2.15. Deducciones de la cuota líquida

En relación con las deducciones a practicar sobre la cuota líquida, la Ley 26/2014 ha introducido dos modificaciones.

En primer lugar, ha modificado el apartado 3 del artículo 80 de la LIRPF con la finalidad de aclarar que cuando se obtengan rentas en el extranjero a través de un establecimiento permanente se practicará la deducción por doble imposición internacional prevista en el citado artículo, y en ningún caso resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 22 de la LIS.

En segundo lugar, se ha eliminado la deducción por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas regulada en el artículo 80 bis de la LIRPF. No obstante, sus importes se han incorporado en la cuantía de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo, por realización de determinadas actividades o para autónomos con menores ingresos, previstas, respectivamente, en los artículos 20 y 32.2 de la LIRPF.

2.2.16. Deducciones de la cuota diferencial

A partir de 1 de enero de 2015 se han aprobado nuevas deducciones por formar parte de una familia numerosa, monoparental o tener un ascendiente o descendiente a cargo con discapacidad. Estas deducciones minoran la cuota diferencial, con una mecánica de funcionamiento similar a la deducción por maternidad (esto es, una deducción que puede hacer negativa, o más negativa, la cuota diferencial y cuyo abono puede solicitarse anticipadamente).

Inicialmente, la deducción fue aprobada por la Ley 26/2014 que introdujo a tal efecto un artículo 81 bis en la LIRPF. Posteriormente, el Real Decreto-Ley 1/2015 amplió tanto el colectivo de posibles beneficiarios como las situaciones familiares que dan derecho a deducción.

A continuación se analizan sus elementos esenciales:

2.2.16.1. Requisitos subjetivos para tener derecho a las nuevas deducciones

Para tener derecho a las nuevas deducciones es necesario que el contribuyente:

- Realice una actividad por cuenta propia o ajena por la cual estén dados de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad o
- 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 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 Social.

Una vez definido el colectivo de potenciales beneficiarios, se tendrá derecho a las nuevas deducciones siempre que se produzca cualquiera de las siguientes situaciones familiares:

- Tener un descendiente por el que tenga derecho a la aplicación del mínimo correspondiente que sea una persona con discapacidad.
- Tener un ascendiente por el que tenga derecho a la aplicación del mínimo correspondiente que sea una persona con discapacidad.
- Ser un ascendiente, o un hermano huérfano de padre y madre, que forme parte de una familia numerosa conforme a la Ley 40/2003 de Protección a las Familias Numerosas, o por ser un ascendiente separado legalmente, o sin vínculo matrimonial,

con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos y por los que tenga derecho a la totalidad del mínimo previsto en el artículo 58 de la LIRPF.

2.2.16.2. *Cuantía de las nuevas deducciones*

El importe de la deducción es el siguiente:

- a) Por cada descendiente con discapacidad con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, hasta 1.200 euros anuales.
- b) Por cada ascendiente con discapacidad con derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes, hasta 1.200 euros anuales.
- c) Por ser un ascendiente, o un hermano huérfano de padre y madre, que forme parte de una familia numerosa conforme a la Ley 40/2003 de Protección a las Familias Numerosas, o por ser un ascendiente separado legalmente, o sin vínculo matrimonial, con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos y por los que tenga derecho a la totalidad del mínimo previsto en el artículo 58 de esta ley, hasta 1.200 euros anuales. En caso de familias numerosas de categoría especial, esta deducción se incrementará en un 100 %.

Debe indicarse que, a diferencia de la deducción por maternidad en la que existe un único beneficiario, la madre, estas nuevas deducciones podrán ser aplicadas por más de un contribuyente, al ser posible que ambos progenitores cumplan los requisitos señalados respecto de un mismo descendiente, ascendiente o familia numerosa. En estos casos, la LIRPF establece que su importe se prorratee entre ellos por partes iguales, sin perjuicio de la posibilidad de cesión del derecho a su percepción a favor de cualquiera de ellos.

Igualmente, es posible que un mismo contribuyente pueda tener derecho a varias de estas deducciones (por ejemplo, por tener un hijo con discapacidad y formar parte al mismo tiempo una familia numerosa, tener un ascendiente y descendiente con discapacidad a cargo, etc.).

En cuanto a la cuantificación de la deducción, debe señalarse que la misma se calcula de forma proporcional al número de meses en que se cumplan de forma simultánea los requisitos señalados anteriormente, y tiene como límite, para cada una de las deducciones, en el caso de los trabajadores por cuenta propia o ajena, las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y mutualidades de carácter alternativo devengadas en cada periodo impositivo con posterioridad al momento en que se cumplan tales requisitos. Como consecuencia de lo anterior, la cuantía máxima mensual de la deducción será de 100 euros mensuales.

Adicionalmente, en el caso de las familias numerosas de categoría especial el importe de la deducción se incrementará en 100 euros mensuales adicionales en los que se cumplan de forma simultánea los requisitos anteriormente señalados, sin que para dicho incremento se tengan en

cuenta las cotizaciones y cuotas sociales a la Seguridad Social y mutualidades alternativas cuando el ascendiente sea un trabajador por cuenta propia o ajena.

De cara a la aplicación de dicho límite deben tenerse en cuenta las siguientes reglas especiales:

- Si tuviera derecho a la deducción por ascendiente o descendiente con discapacidad respecto de varios ascendientes o descendientes, el citado límite se aplicará de forma independiente respecto de cada uno de ellos.
- A efectos de este cálculo se computan las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y mutualidades por sus importes íntegros, sin tomar en consideración las bonificaciones que pudieran corresponder.

A efectos del cómputo del número de meses para aplicar la deducción, hay que tener en cuenta las siguientes reglas:

- La determinación de la condición de familia numerosa y de la situación de discapacidad se realizará de acuerdo con su situación el último día de cada mes.
- El requisito de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad aplicable a los trabajadores por cuenta propia o ajena se entenderá cumplido cuando esta situación se produzca en cualquier día del mes.
- En relación con los perceptores de prestaciones por desempleo o pensiones, el requisito de percibir las citadas prestaciones se entenderá cumplido cuando tales prestaciones se perciban en cualquier día del mes.

2.2.16.3. *Percepción anticipada de las deducciones*

En relación con las citadas deducciones, el artículo 60 bis del RIRPF, según redacción dada por el Real Decreto 1003/2014, regula los elementos necesarios para que se pueda solicitar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) el abono de la deducción de forma anticipada de las mismas.

En concreto, se podrá solicitar el abono anticipado de la deducción por cada uno de los meses en que:

- En el caso de perceptores de pensiones o prestaciones por desempleo, se perciban tales prestaciones.
- En el caso de trabajadores por cuenta propia o ajena, estén dados de alta en la Seguridad Social o mutualidad, siempre que coticen durante los siguientes plazos mínimos:
 - Trabajadores con contrato de trabajo a jornada completa, en alta durante al menos 15 días de cada mes en el Régimen General o en los Regímenes especiales de la Minería del Carbón y de los Trabajadores del Mar.

- Trabajadores con contrato de trabajo a tiempo parcial cuya jornada laboral sea de, al menos, el 50 % de la jornada ordinaria en la empresa, en cómputo mensual, y se encuentren en alta durante todo el mes en los regímenes citados en el párrafo anterior.
- En el caso de trabajadores por cuenta ajena en alta en el Sistema Especial para Trabajadores por Cuenta Ajena Agrarios incluidos en el Régimen General de la Seguridad Social cuando se hubiera optado por bases diarias de cotización, que realicen, al menos, 10 jornadas reales en dicho periodo.
- Trabajadores incluidos en los restantes regímenes especiales de la Seguridad Social no citados en los párrafos anteriores o mutualistas de las respectivas mutualidades alternativas a la Seguridad Social que se encuentren en alta durante 15 días en el mes.

Lógicamente, si se solicita la deducción de forma anticipada, posteriormente el contribuyente no minorará su importe en la cuota diferencial del impuesto en la declaración anual.

Por otra parte, si el importe de una deducción difiere del percibido anticipadamente, el contribuyente deberá regularizar tal situación en la propia autoliquidación. No obstante, en el caso de contribuyentes no obligados a declarar la regularización de esta situación se producirá mediante el ingreso de las cantidades percibidas en exceso en el lugar, forma y plazo que determine el ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

Además, el RIRPF aclara que en ningún caso serán exigibles intereses de demora por la percepción, a través del abono anticipado y por causa no imputable al contribuyente, de cantidades superiores a las de la deducción que le corresponde.

La tramitación del abono anticipado se efectúa de acuerdo con el siguiente procedimiento regulado en el artículo 60 bis del RIRPF y en la Orden HAP/2486/2014:

a) Presentación de la solicitud

El contribuyente debe presentar la correspondiente solicitud ajustada al modelo 143, utilizando una de las dos modalidades siguientes:

- Modalidad individual. Se presentará una solicitud por cada contribuyente con derecho a deducción. Ante la posibilidad de que existan varios contribuyentes con derecho a la deducción respecto del mismo ascendiente, descendiente o familia numerosa, en esta modalidad se abonará al solicitante la cantidad que resulte de dividir el importe que proceda entre el número de contribuyentes con derecho a la aplicación del mínimo respecto del mismo descendiente o ascendiente con discapacidad, o entre el número de ascendientes o hermanos huérfanos de padre y madre que formen parte de la misma familia numerosa, según la modalidad de deducción de la que se trate.

- Modalidad colectiva. La solicitud se presentará por todos los contribuyentes que pudieran tener derecho a la deducción respecto de un mismo descendiente, ascendiente o familia numerosa. En este caso se deberá designar como primer solicitante a un contribuyente que cumpla, en el momento de presentar la solicitud, los requisitos para tener derecho a la deducción. En este caso, la deducción no se prorratea, por lo que se satisfarán 100 euros mensuales por cada descendiente, ascendiente o familia numerosa o monoparental. Dicho importe será de 200 euros si se trata de una familia numerosa de categoría especial.

Debe advertirse de que es posible modificar la modalidad de solicitud anteriormente analizada respecto de cada una de las deducciones en el mes de enero. Por otra parte, la solicitud no debe reiterarse cada mes, si bien deberá presentarse nuevamente para comunicar las variaciones sobrevenidas posteriormente.

En cuanto al número de solicitudes, hay que tener en cuenta que debe presentarse una solicitud por cada modalidad de deducción a la que se pueda tener derecho y, en el caso de la deducción por ascendientes o descendientes con discapacidad a cargo, respecto de cada ascendiente o descendiente que dé derecho a la deducción.

Por último, una cuestión formal, los solicitantes y los descendientes o ascendientes con discapacidad que se relacionen en la solicitud deberán disponer de número de identificación fiscal válido.

b) Forma de presentación de la solicitud

La solicitud del abono anticipado mensual de la deducción puede presentarse:

- En impreso mediante la utilización del servicio de impresión desarrollado por la AEAT.
- Por vía electrónica a través de internet.
- Telefónicamente mediante llamada al Centro de Atención Telefónica de la AEAT.

c) Plazo para presentar la solicitud

La solicitud debe formularse a partir del momento en que, cumpliéndose los requisitos y condiciones establecidos para el derecho a su percepción, el contribuyente opte por la modalidad de abono anticipado de la misma.

En caso de comunicación de cualquier variación o, en su caso, del incumplimiento de alguno de los requisitos establecidos para su percepción, el plazo de presentación es de 15 días naturales siguientes al de producción de la variación o incumplimiento de los requisitos.

Por último, en el supuesto de que, con posterioridad a la pérdida del derecho al abono anticipado de las deducciones, se tuviera derecho nuevamente al mismo y se

desea percibir de esta forma el importe de la deducción, deberá presentarse una nueva solicitud ajustada al modelo 143.

d) Resolución por la AEAT

En cuanto a la resolución, la AEAT, a la vista de la solicitud recibida, y de los datos obrantes en su poder, si considera procedente la solicitud abonará de oficio de forma anticipada y a cuenta el importe de cada deducción al solicitante (o primer solicitante en el caso de que se hubiera efectuado una solicitud colectiva). Por el contrario, en el supuesto de que no procediera el abono anticipado de la deducción, la AEAT procederá a dictar resolución expresa que será notificada al interesado, teniendo que en cuenta que tal acuerdo tiene que ser en todo caso motivado.

En cuanto a la forma de abonar la deducción, esta se efectuará mensualmente por transferencia bancaria a la cuenta indicada por el contribuyente en su solicitud, o en su caso, por cheque cruzado o nominativo del Banco de España, por importe de 100 euros por cada descendiente, ascendiente, con discapacidad, o familia numerosa o monoparental, si la solicitud fue colectiva. Dicho importe será de 200 euros si se trata de una familia numerosa de categoría especial. En caso de solicitud individual, se abonará al solicitante la cantidad que resulte de dividir el importe que proceda de los indicados anteriormente entre el número de contribuyentes con derecho a la aplicación del mínimo respecto del mismo descendiente o ascendiente con discapacidad, o entre el número de ascendientes o hermanos huérfanos de padre y madre que formen parte de la misma familia numerosa, según proceda.

2.2.16.4. Cesión del derecho a la deducción a favor de otro contribuyente

Como se indicó anteriormente, en estas deducciones es posible la existencia de más de un beneficiario, en cuyo caso el incentivo se prorratea entre ellos.

Como consecuencia de lo anterior, teniendo en cuenta que se exige un límite de cotizaciones, es posible que el impuesto negativo percibido en total sea inferior al que hubiera correspondido de existir un único beneficiario con cotizaciones suficientes.

Para superar ese obstáculo, la LIRPF prevé 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, se podrá ceder el derecho a la deducción a uno de ellos.

Las consecuencias de dicha cesión son las siguientes:

- a) El importe de la deducción no se prorrateará entre ellos sino que se aplicará íntegramente por el contribuyente en cuyo favor se hubiera cedido la deducción.
- b) Se computarán los meses en que cualquiera de los contribuyentes que tuvieran derecho a la deducción cumplan los requisitos para tener derecho a la deducción.

- c) En el caso de trabajadores por cuenta propia o ajena, se tendrán en cuenta de forma conjunta las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y mutualidades correspondientes a todos los contribuyentes que tuvieran derecho a la deducción.
- d) Los importes que, en su caso, se hubieran percibido anticipadamente se considerarán obtenidos por el contribuyente en cuyo favor se hubiera cedido la deducción.

En cuanto a la forma de realizar tal cesión, el RIRPF aclara que en el caso de presentar una solicitud colectiva, se entenderá cedido el derecho a la deducción en favor del primer solicitante.

En los restantes casos será necesario esperar a la declaración, de manera que se entenderá cedido el derecho a la deducción en favor del contribuyente que aplique la deducción en su declaración, debiendo constar esta circunstancia en la declaración de todos los contribuyentes que tuvieran derecho a la deducción, salvo que el cedente sea un no obligado a declarar, en cuyo caso tal cesión se efectuará mediante la presentación del modelo que determine el ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

2.2.17. Pagos a cuenta

Las modificaciones en materia de pagos a cuenta son consecuencia de los cambios introducidos en la LIRPF por la Ley 26/2014. Por una parte, se reducen los porcentajes de retención e ingreso a cuenta como consecuencia de las nuevas escalas del impuesto. Por otra, se adapta el procedimiento del cálculo del tipo de retención de los rendimientos del trabajo y la cuantificación de los pagos fraccionados, como consecuencia de las variaciones en la liquidación del impuesto. Por último, se incorpora como una renta sujeta a retención o ingreso a cuenta la derivada de la transmisión de derechos de suscripción de acciones.

A continuación se analizan con detalle estas modificaciones.

2.2.17.1. Retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo

En el ámbito de las retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo se diferencia, por una parte, la reducción de los tipos fijos de retención y, por otra, los cambios operados en el procedimiento general de cálculo del tipo de retención.

A) Nuevos tipos fijos de retención

La nueva redacción del artículo 80 del RIRPF dada por el Real Decreto 1003/2014 ha reducido los tipos fijos de retención aplicables a los rendimientos del trabajo. Posteriormente, los mismos, vuelven a ser rebajados en 2016, de acuerdo con lo dispuesto en la disposición transitoria decimotercera del RIRPF.

En consecuencia, los tipos fijos de retención son los siguientes:

	2015	2016
Administradores y miembros de consejos de administración		
General	37 %	35 %
Entidades con INCN < 100,000 € ejercicio anterior	19 %	20 %
Cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares	19 %	18 %
Elaboración de obras literarias, artísticas o científicas	19 %	18 %
Atrasos	15 %	15 %

Como puede observarse, además de la rebaja de los tipos fijos de retención, se ha introducido un tipo inferior aplicable a los rendimientos satisfechos a administradores por entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del último periodo impositivo finalizado con anterioridad al pago de los rendimientos sea inferior a 100.000 euros. Si dicho periodo impositivo hubiere tenido una duración inferior al año, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

B) Procedimiento general de cálculo del tipo de retención

a) Límites excluyentes de la obligación de retener

Como consecuencia de las nuevas cuantías del mínimo personal y familiar, de la nueva deducción general de gastos y de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo se han incrementado los límites excluyentes de la obligación de retener.

En el siguiente cuadro se pueden observar los límites aplicables a partir de 1 de enero de 2015 y, entre paréntesis, el límite aplicable en 2014:

Situación del contribuyente	N.º de hijos y otros descendientes		
	0 – Euros	1 – Euros	2 o más – Euros
1. ^a Contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado legalmente	–	14.266 (12.775)	15.803 (14.525)
2. ^a Contribuyente cuyo cónyuge no obtenga rentas superiores a 1.500 euros anuales, excluidas las exentas	13.696 (12.340)	14.985 (13.765)	17.138 (15.860)
			.../...

Situación del contribuyente	N.º de hijos y otros descendientes		
	0 – Euros	1 – Euros	2 o más – Euros
.../...			
3. ^a Otras situaciones	12.000 (9.650)	12.607 (10.365)	13.275 (11.155)

b) Cambios introducidos en el procedimiento general de cálculo

El procedimiento general de cálculo se ha simplificado significativamente a partir de 1 de enero de 2015 como consecuencia de dos medidas introducidas por la Ley 26/2014 en la LIRPF: la supresión de la deducción por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas y del redondeo del tipo de retención.

A continuación se detallan las operaciones que deben seguirse para calcular el tipo de retención indicando, en cada una de ellas, los cambios que, a su vez, se han introducido:

1.^a Se determinará la base para calcular el tipo de retención.

Al respecto, la determinación de la base para calcular el tipo de retención sigue el mismo procedimiento, calculando, en primer lugar, la base para calcular el tipo de retención y, en segundo lugar, efectuando determinadas minoraciones.

Y es en relación con tales minoraciones en donde se han introducido modificaciones [letras c) y d) del apartado 3 del art. 83 del RIRPF], para incluir en dicho cálculo la nueva deducción establecida en la letra f) del artículo 19 de la LIRPF y de las modificaciones realizadas en las reducciones de rendimientos de trabajo, establecidas en el artículo 20 de la Ley del Impuesto, y que pasan a una única reducción tras la reforma.

Además, al respecto, debe advertirse de la existencia de un régimen transitorio aplicable en 2015 cuando en el ejercicio anterior el contribuyente hubiera aceptado un puesto de trabajo por el que hubiera cambiado de residencia.

En este caso, la disposición transitoria decimocuarta del RIRPF establece que la cuantía total de las retribuciones de trabajo se minorará en la reducción prevista en el apartado 1 del artículo 20 de la LIRPF en vigor a 31 de diciembre de 2014 (reducción que oscila entre 2.652 y 4.080 €), en vez del incremento de 2.000 euros anuales previsto en el segundo párrafo de la letra f) del apartado 2 del artículo 19 de la LIRPF.

- 2.^a Se determinará el mínimo personal y familiar para calcular el tipo de retención.

En este ámbito no se han introducido cambios.

- 3.^a Se determinará la cuota de retención.

A estos efectos, se ha aprobado la nueva escala de retenciones aplicable en 2015 (disp. trans. decimotercera del RIRPF) y la aplicable a partir de 2016 (art. 85 del RIRPF).

En concreto, la escala aplicable en 2015 es la siguiente:

Base para calcular el tipo de retención – Hasta euros	Cuota de retención – Euros	Resto base para calcular el tipo de retención – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	20,00
12.450,00	2.490,00	7.750,00	25,00
20.200,00	4.427,50	13.800,00	31,00
34.000,00	8.705,50	26.000,00	39,00
60.000,00	18.845,50	En adelante	47,00

Y en 2016, la siguiente:

Base para calcular el tipo de retención – Hasta euros	Cuota de retención – Euros	Resto base para calcular el tipo de retención – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	19,00
12.450,00	2.365,50	7.750,00	24,00
20.200,00	4.225,50	15.000,00	30,00
35.200,00	8.725,50	24.800,00	37,00
60.000,00	17.901,50	En adelante	45,00

A su vez, se especifica en el apartado 2 del artículo 85 del RIRPF que las reglas previstas en dicho apartado para el cálculo de la cuota de retención aplicable al perceptor de rendimientos del trabajo que satisfaga anualidades por alimentos en favor de los hijos por decisión judicial solo serán de

aplicación cuando el referido perceptor no tenga derecho a la aplicación por dichos hijos del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de la LIRPF, realizándose dicha modificación en consonancia con la efectuada en los artículos 64 y 75 de la Ley del Impuesto.

Por último, al suprimirse la deducción por obtención de rendimientos del trabajo prevista en el antiguo artículo 80 bis de la LIRPF, se simplifica el límite de cuota de retención aplicable cuando el contribuyente obtenga una cuantía total de retribución no superior a 22.000 euros anuales. De esta forma, en estos casos, la cuota de retención tendrá como límite máximo el resultado de aplicar el porcentaje del 43 % a la diferencia positiva entre el importe de la cuantía total de retribución y el que corresponda, según su situación, de los mínimos excluidos de retención señalados anteriormente.

- 4.^a Se determinará el tipo de retención.

Al haberse suprimido el redondeo del tipo de retención y la deducción por obtención de rendimientos del trabajo o actividades económicas, el cálculo del tipo de retención es más sencillo.

De esta manera, a partir de 1 de enero de 2015, el tipo de retención, que se expresa con dos decimales, se obtiene de acuerdo con la siguiente fórmula:

$$\frac{\text{Cuota de retención}}{\text{Cuantía total de las retribuciones}} \times 100$$

- 5.^a El importe de la retención será el resultado de aplicar el tipo de retención a la cuantía total de las retribuciones que se satisfagan o abonen, teniendo en cuenta las regularizaciones que procedan del tipo de retención.

En cuanto a la regularización del tipo de retención se ha suprimido el supuesto de regularización previsto para el caso de prolongación de la vida laboral, al haberse eliminado la correlativa reducción en la LIRPF.

En cuanto al cálculo del tipo de retención cuando concorra una causa de regularización, también se ha simplificado por las razones anteriormente aducidas.

En este caso, la nueva fórmula será la siguiente:

$$\frac{\text{Nueva cuota de retención} - \text{Retenciones e ingresos a cuenta practicados}}{\text{Cuantía total de las retribuciones que resten hasta el final del año}} \times 100$$

2.2.17.2. Retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del capital mobiliario

En relación con los rendimientos del capital mobiliario, por una parte, se ha rebajado del 21 % al 20 %, en 2015, y al 19 %, a partir de 1 de enero de 2016, el tipo de retención o ingreso a cuenta.

Por otra parte, se aclara la incidencia en retenciones del nuevo límite de 400.000 euros introducido en la disposición transitoria cuarta de la LIRPF.

A estos efectos, cuando se perciba un capital diferido que corresponda total o parcialmente a primas satisfechas con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, únicamente se tendrá en consideración lo dispuesto en la disposición transitoria cuarta de la LIRPF cuando, con anterioridad al día 10 del mes siguiente a aquel en el que nazca la obligación de retener, el contribuyente comunique a la entidad obligada a practicar la retención o ingreso a cuenta, por escrito o por cualquier otro medio de cuya recepción quede constancia, el importe total de los capitales diferidos a que se refiere el número 3.º de dicho precepto.

En el caso de que la comunicación se realice con posterioridad al nacimiento de la obligación de retener, la citada entidad procederá a abonar al contribuyente las cantidades retenidas, en su caso, en exceso.

Por último, se desarrolla reglamentariamente la obligación prevista en la disposición adicional vigésima sexta de la LIRPF de efectuar un pago a cuenta del 20 % en 2015, 19 % a partir de 1 de enero de 2016, por parte de la entidad aseguradora o de crédito con la que el contribuyente hubiera contratado un Plan de Ahorro a Largo Plazo, en el supuesto de que con anterioridad a la finalización del plazo de cinco años desde la apertura del mismo se produzca cualquier disposición del capital resultante o se incumpla el límite de aportaciones de 5.000 euros anuales, siempre que se hubieran obtenido rendimientos del capital mobiliario positivos a los que se les hubiera aplicado la exención prevista en la letra ñ) del artículo 7 de la LIRPF.

En relación con dicho pago a cuenta, constituirá la base del mismo el importe de los rendimientos del capital mobiliario positivos obtenidos durante la vigencia del plan a los que les hubiera resultado de aplicación la citada exención.

2.2.17.3. Retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos de actividades económicas

En el ámbito de las retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos de actividades económicas, simplemente se han rebajado los porcentajes de retención e ingreso a cuenta.

En concreto, el tipo del 21 % aplicable en 2014 a los rendimientos de actividades profesionales se ha reducido al 19 % en 2015, y al 18 %, a partir de 1 de enero de 2016.

Por su parte, el tipo del 15 % aplicable a profesionales de menores ingresos o del 9 % a determinadas actividades profesionales, se mantiene sin cambios.

2.2.17.4. *Retenciones e ingresos a cuenta sobre ganancias patrimoniales*

En relación con las ganancias patrimoniales se han introducido dos cambios importantes.

En primer lugar, en relación con la ganancia obtenida en la venta de derechos de suscripción que con arreglo a la nueva regulación legal a partir de 1 de enero de 2017 constituirá, sean acciones de una entidad cotizada o no, ganancia de patrimonio, el artículo 100.1 de la LIRPF establece su sometimiento a retención por parte de la entidad depositaria y, en su defecto, el intermediario financiero o el fedatario público que haya intervenido en la operación.

El tipo de retención será el 19%, tal y como establece el artículo 101.6 de la LIRPF.

En segundo lugar, se rebaja el tipo del 21 % aplicable en 2014 a las ganancias patrimoniales sujetas a retención (transmisión o reembolso de acciones o participaciones en IIC y aprovechamientos forestales), al 20 % en 2015, y al 19 %, a partir de 1 de enero de 2016.

Además, en relación con la retención a practicar con ocasión de la transmisión o reembolso de acciones o participaciones en IIC se aclara cómo incide el nuevo límite de 400.000 euros previsto en la disposición transitoria novena de la LIRPF.

A estos efectos, cuando las acciones o participaciones de IIC se hubieran adquirido con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, únicamente se tendrá en consideración lo dispuesto en la disposición transitoria novena de la LIRPF cuando, con anterioridad al día 10 del mes siguiente a aquel en el que nazca la obligación de retener, el contribuyente comunique a la entidad obligada a practicar la retención o ingreso a cuenta, por escrito o por cualquier otro medio de cuya recepción quede constancia, el valor de transmisión a que se refiere la letra b) del apartado 1.1.^a de dicho precepto. En el caso de que la comunicación se realice con posterioridad al nacimiento de la obligación de retener, la citada entidad procederá a abonar al contribuyente las cantidades retenidas, en su caso, en exceso.

2.2.17.5. *Retenciones e ingresos a cuenta sobre otras rentas*

En relación con el resto de rentas (premios que se entreguen como consecuencia de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, estén o no vinculadas a la oferta, promoción o venta de determinados bienes, productos o servicios, rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles urbanos, cualquiera que sea su calificación, rendimientos procedentes de la propiedad intelectual, industrial, de la prestación de asistencia técnica, del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas y del subarrendamiento sobre los bienes anteriores, cualquiera que sea su calificación y el ingreso a cuenta en el supuesto previsto en el artículo 92.8 de la LIRPF) el tipo de retención en 2015 será el 20%, y el 19% a partir de 1 de enero de 2016.

Por último, el porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos procedentes de la cesión del derecho a la explotación del derecho de imagen, cualquiera que sea su calificación, se mantiene sin cambios en el 24%.

2.2.17.6. Retenciones e ingresos a cuenta aplicable en el régimen especial de desplazados a territorio español

En relación con el régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español regulado en el artículo 93 de la LIRPF, las retenciones e ingresos a cuenta en concepto de pagos a cuenta se siguen practicando, como hasta ahora, de acuerdo con lo establecido en la normativa del IRNR.

No obstante, se establece una excepción en relación con los rendimientos del trabajo, para los que el porcentaje de retención o ingreso a cuenta será el 24%, pero cuando las retribuciones satisfechas por un mismo pagador de rendimientos del trabajo durante el año natural excedan de 600.000 euros, el porcentaje de retención aplicable al exceso será el 47% en 2015, el 45% a partir de 1 de enero de 2016.

2.2.17.7. Pagos fraccionados

Con respecto a los pagos fraccionados se ha simplificado su cuantificación, al haberse sustituido la minoración correspondiente a la deducción por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas por la siguiente reducción aplicable cuando la cuantía de los rendimientos netos de actividades económicas del ejercicio anterior sea igual o inferior a 12.000 euros.

En concreto, la minoración será la que figura en el siguiente cuadro:

Cuantía de los rendimientos netos del ejercicio anterior Euros	Importe de la minoración Euros
Igual o inferior a 9.000	100
Entre 9.000,01 y 10.000	75
Entre 10.000,01 y 11.000	50
Entre 11.000,01 y 12.000	25

Como puede observarse, la nueva minoración toma como referencia los rendimientos del ejercicio anterior, no los del propio ejercicio en curso como hasta ahora, lo que simplifica enormemente la cuantificación de los pagos fraccionados.

Por último, al igual que con la anterior minoración, cuando el importe de dicha reducción no pueda minorarse en su totalidad, la diferencia podrá deducirse en cualquiera de los siguientes

pagos fraccionados correspondientes al mismo periodo impositivo cuyo importe positivo lo permita y hasta el límite máximo de dicho importe.

2.2.17.8. *Deducción de las retenciones teóricas*

En relación con la posibilidad de deducir por el contribuyente las retenciones que debieron practicarle, cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido, la nueva redacción del artículo 99.5 de la LIRPF establece que solo será posible tal deducción cuando se deba a causa imputable exclusivamente al retenedor u obligado a ingresar a cuenta. Hasta ahora, la causa no tenía por qué deberse exclusivamente al retenedor u obligado a ingresar a cuenta.

2.2.18. Gestión del impuesto

Las variaciones en materia de gestión del impuesto se refieren, por una parte, a la obligación de declarar y, por otra, a nuevas obligaciones de información. Además, se han establecido nuevos plazos de regularización de determinadas pensiones procedentes del exterior.

A continuación se analizan ambas modificaciones.

2.2.18.1. *Obligación de declarar*

Con respecto a la obligación de declarar, la nueva redacción del artículo 96.3 de la LIRPF ha incrementado de 11.200 a 12.000 euros anuales el importe determinante de la obligación de declarar para los perceptores de rendimientos del trabajo procedentes de más de un pagador.

El citado incremento es consecuencia del nuevo importe de mínimo personal, la deducción de 2.000 euros en concepto de gastos generales del trabajo y la nueva reducción por obtención de rendimientos del trabajo.

2.2.18.2. *Nuevas obligaciones de información*

La Ley 26/2014 ha modificado la LIRPF introduciendo nuevas obligaciones de información cuyo contenido se detalla a continuación:

A) Declaración informativa relativa a patrimonios protegidos

En relación con la obligación informativa relativa a patrimonios protegidos, la nueva redacción del artículo 104.5 de la LIRPF ha añadido, dentro de la información relativa a los mismos, el gasto de dinero y el consumo de bienes fungibles integrados en el patrimonio protegido.

B) Declaración informativa sobre reparto de la prima de emisión de acciones o la reducción de capital social con devolución de aportaciones

La letra g) de la disposición adicional tercera de la LIRPF establece la nueva obligación de informar por parte de las entidades que distribuyan prima de emisión de acciones o reduzcan capital con devolución de aportaciones, en relación con las distribuciones realizadas no sometidas a retención.

En cuanto a su contenido, el artículo 69.5, según la redacción dada por el Proyecto de Real Decreto actualmente en tramitación, establece que las entidades que lleven a cabo operaciones de reducción de capital con devolución de aportaciones o de distribución de prima de emisión correspondiente a valores no admitidos a negociación, deberán presentar una declaración informativa en el mes de enero de cada año que incluya los siguientes datos:

- a) Identificación completa de los socios o partícipes que reciban cualquier importe, bienes o derechos como consecuencia de dichas operaciones, incluyendo su número de identificación fiscal y el porcentaje de participación en la entidad declarante.
- b) Identificación completa de las acciones o participaciones afectadas por la reducción o que ostenta el declarado en caso de distribución de prima de emisión, incluyendo su clase, número, valor nominal y, en su caso, código de identificación.
- c) Fecha e importe recibido en la operación.
- d) Importe de los fondos propios que correspondan a las acciones o participaciones afectadas por la reducción de capital o que ostenta el declarado en caso de distribución de la prima de emisión, correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de la reducción de capital o distribución de la prima de emisión y minorado en el importe de los beneficios repartidos con anterioridad a la fecha de la operación, procedentes de reservas incluidas en los citados fondos propios, así como en el importe de las reservas legalmente indisponibles incluidas en dichos fondos propios que se hubieran generado con posterioridad a la adquisición de las acciones o participaciones.

No obstante, las entidades que lleven a cabo operaciones de reducción de capital con devolución de aportaciones o de distribución de prima de emisión no estarán obligadas a presentar la declaración informativa cuando en dichas operaciones intervenga alguno de los sujetos obligados a presentar la declaración informativa a que se refiere el artículo 42 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

C) Declaración informativa relativa a rentas vitalicias aseguradas

Las entidades aseguradoras deberán igualmente presentar en el mes de enero una declaración informativa anual sobre las rentas vitalicias aseguradas en las que el contribuyente reinvierta

el importe obtenido en una transmisión previa, disfrutando de la exención por reinversión prevista en el artículo 38.3 de la LIRPF.

En cuanto a su contenido, de acuerdo con la redacción del artículo 69.4 del RIRPF dada por el Real Decreto actualmente en tramitación, en la misma, además de sus datos de identificación, se hará constar la siguiente información referida a los titulares de las rentas vitalicias:

- a) Nombre, apellidos y número de identificación fiscal.
- b) Identificación de la renta vitalicia, fecha de constitución y prima aportada.
- c) En caso de anticipación, total o parcial, de los derechos económicos derivados de la renta vitalicia constituida, fecha de anticipación.

D) Declaración informativa relativa a Planes de Ahorro a Largo Plazo

En relación con los nuevos Planes de Ahorro a Largo Plazo, la disposición adicional decimotercera obliga a las entidades que los comercialicen a presentar en el mes de enero una declaración informativa anual.

En cuanto a su contenido, de acuerdo con la redacción del artículo 69.3 del RIRPF dada por el Real Decreto actualmente en tramitación, las entidades aseguradoras o de crédito que comercialicen Planes de Ahorro a Largo Plazo deberán remitir en el mes de enero una declaración informativa en la que, además de sus datos de identificación, harán constar la siguiente información referida a quienes hayan sido titulares del Plan de Ahorro a Largo Plazo durante el ejercicio:

- a) Nombre, apellidos y número de identificación fiscal.
- b) Identificación del Plan de Ahorro a Largo Plazo del que sea titular.
- c) Fecha de apertura del Plan de Ahorro a Largo Plazo. En caso de haberse movilizado los recursos del Plan, se tomará la fecha original.
- d) Aportaciones realizadas al Plan de Ahorro a Largo Plazo en el ejercicio, incluyendo en su caso las anteriores a la movilización del Plan.
- e) Rendimientos del capital mobiliario positivos y negativos obtenidos en el ejercicio.
- f) En caso de extinción del Plan de Ahorro a Largo Plazo, se hará constar la fecha de extinción, la totalidad de los rendimientos del capital mobiliario positivos y negativos obtenidos desde la apertura del Plan y la base del pago a cuenta que, en su caso, deba realizarse.

E) Declaración informativa relativa a las nuevas deducciones por familia numerosa y ascendientes o descendientes con discapacidad a cargo

La letra f) de la disposición adicional decimotercera de la LIRPF, según redacción dada por la Ley 26/2014, establece la obligación a las comunidades autónomas y al Instituto de Mayores

y Servicios Sociales a suministrar por vía electrónica a la AEAT durante los 10 primeros días de cada mes los datos de familias numerosas y discapacidad correspondientes al mes anterior.

Igualmente, la disposición adicional cuadragésima segunda de la LIRPF introducida por el Real Decreto-Ley 1/2015, establece que el Servicio Público de Empleo Estatal, la Seguridad Social y las mutualidades de previsión social alternativas a las de la Seguridad Social y cualquier otro organismo que abone las prestaciones y pensiones que generan derecho a tales deducciones, estarán obligados a suministrar a la AEAT por vía electrónica durante los 10 primeros días de cada mes los datos de las personas a las que hayan satisfecho las citadas prestaciones o pensiones durante el mes anterior.

2.2.18.3. Nuevos supuestos de regularización de pensiones procedentes del exterior

La disposición adicional única de la Ley 26/2014 ha establecido un supuesto extraordinario de regularización de deudas tributarias correspondientes a pensiones procedentes del extranjero.

En concreto, los contribuyentes del IRPF 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 1 de enero de 2015, podrán regularizar su situación tributaria sin exigencia de recargos, intereses ni sanciones, mediante la presentación de autoliquidaciones complementarias.

El plazo para llevar a cabo dicha regularización abarcará desde el 1 de enero de 2015 hasta el 30 de junio de 2015, siendo este plazo improrrogable.

La regularización se efectuará, dentro de dicho plazo, mediante la presentación e ingreso de una autoliquidación complementaria (acompañada del formulario disponible a tal efecto en la sede electrónica de la AEAT) 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.

Debe tenerse en cuenta que, en el caso de que la inclusión de estas pensiones determine que un contribuyente pase a estar obligado a presentar declaración por el IRPF 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.

Por otra parte, en relación con aquellos que habían regularizado fuera de plazo su situación tributaria con respecto a tales percepciones o que hubieran sido objeto de comprobación por este motivo, se establece que los recargos e intereses y sanciones derivados de la presentación fuera de plazo, liquidados o impuestas con anterioridad a 1 de enero de 2015, así como los intereses y

las sanciones tributarias derivados de liquidaciones en las que se hubieran regularizado dichos rendimientos, liquidados o impuestos con anterioridad, igualmente, a 1 de enero de 2015, con independencia de que hayan adquirido o no firmeza, quedarán condonados.

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 el 1 de enero de 2015 hasta el 30 de junio de 2015, siendo este plazo improrrogable, con identificación suficiente de los conceptos liquidados e ingresos realizados.

A tal efecto, debe tenerse en cuenta que 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, en el caso de que la inclusión de las pensiones determine que un contribuyente pase a estar obligado a presentar declaración por el IRPF en el periodo impositivo en que se percibieron estos rendimientos, se condonarán en su totalidad los recargos, intereses y sanciones.

Por último, debe indicarse que 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.

3. ANÁLISIS DE LA DOCTRINA ADMINISTRATIVA

Por último, se ha incorporado en este artículo una relación de las consultas tributarias vinculantes más relevantes evacuadas durante el ejercicio 2014 relativas al IRPF:

3.1. EXENCIONES

3.1.1. Indemnización económica a la terminación de los contratos temporales o de duración determinada. V1099/2014, de 15 de abril (NFC050905)

Se plantea si es aplicable la exención de las indemnizaciones por despido en el caso de la indemnización a la terminación de los contratos temporales o de duración determinada prevista en el artículo 49.1 c) del ET.

Según la Dirección General de Tributos (DGT), a efectos de la aplicación de la exención, además de que la indemnización percibida venga establecida con carácter obligatorio en el ET, es preciso que la causa de la misma sea el despido o cese del trabajador, y en este último caso solo en los supuestos que de acuerdo con la normativa laboral el trabajador tiene derecho a una indemnización por el cese; por el contrario, en los casos en que el trabajador percibe una indemnización por causas distintas, como puede ser en los supuestos de extinción del contrato de trabajo por expiración del tiempo convenido o por finalización de la obra o servicio, aunque exista derecho a la percepción de la misma, no se trata de una renta exenta. En consecuencia, las cantidades que se perciban en el caso planteado no estarán exentas.

3.2. IMPUTACIÓN TEMPORAL

3.2.1. Rendimientos del trabajo. Parte proporcional de paga extraordinaria. V2941/2014, de 31 de octubre (NFC052790)

Ante la aparición de sentencias de Tribunales Superiores de Justicia que vienen reconociendo el derecho de los trabajadores del sector público a cobrar la parte proporcional correspondiente a 44 días de la paga extraordinaria de diciembre de 2012, suprimida en aplicación de lo establecido en el artículo 2 del Real Decreto-Ley 20/2012, un determinado ente del sector público ha decidido abonar a sus trabajadores antes de finalizar el año 2014 la mencionada parte proporcional.

Por tanto, el importe retributivo objeto de consulta procederá imputarlo al periodo impositivo 2014, periodo en el que nace su exigibilidad para sus perceptores, pues la misma surge con la decisión del patronato estableciendo su pago y acordando su abono antes de la finalización del citado ejercicio, no teniendo la consideración de atrasos siempre que se abonen en el periodo en que se ha acordado su abono: 2014.

3.2.2. Rendimientos del trabajo. Gastos deducibles. V0665/2014, de 11 de marzo (NFC050557)

El consultante, funcionario del Estado, en su condición de abogado o licenciado en Derecho, ha asumido personalmente la defensa de sus derechos laborales por discrepancias con la Administración. Se plantea a efectos de la consideración de gastos por el concepto de defensa jurídica, si es admisible una estimación de los mismos conforme al valor de los honorarios profesionales orientativos recogidos en el Colegio de Abogados.

En la contestación se señala que para que dichos gastos tengan la consideración de deducibles se requiere que sean efectivamente sufragados, lo cual no sucede en el caso planteado.

3.2.3. Ganancias patrimoniales. Operaciones a plazo. V1563/2014, de 13 de junio (NFC051325)

La cuestión planteada se refiere a la venta con parte del precio aplazado, en la que cumplidos los plazos y tras infructuosas gestiones de cobro se presenta demanda ejecutiva a resultas de la cual ambas partes suscriben un acuerdo transaccional, aprobado por el juez, por el que el consultante percibirá una determinada cantidad, dando así por saldadas y finiquitadas todas las obligaciones de ambas partes derivadas del contrato de compraventa de las acciones.

En la contestación se señala en primer lugar que el cumplimiento de los plazos previstos comporta la exigibilidad de los cobros, dando lugar a la correspondiente imputación proporcional de la ganancia patrimonial aunque no se hubieran recibido los importes dinerarios establecidos para cada uno de esos cumplimientos. A su vez, la firma del acuerdo transaccional, que pone fin a todas las obligaciones de pago pendientes, comporta el «anticipo» de los plazos que quedarán por cumplir, por lo que la ganancia patrimonial pendiente procederá imputarla al periodo impositivo en el que se aprueba el acuerdo: 2012.

Finalmente, la diferencia entre la cantidad fijada en el acuerdo transaccional y el derecho de crédito en favor de la parte vendedora por los importes aplazados y no cobrados dará lugar a una pérdida patrimonial.

3.3. RENDIMIENTOS DEL TRABAJO

3.3.1. Aplicación del régimen de dietas a socios que prestan servicios a la entidad. V2193/2014, de 6 de agosto (NFC051813)

En la consulta se analiza la posibilidad de aplicar el régimen de dietas al socio de una entidad que ostenta el 50 % de participación, concluyéndose que a partir de ese grado de participación no podrá entenderse que se dan las notas de dependencia y ajenidad, por lo que no será de aplicación el régimen de dietas exoneradas de gravamen.

3.3.2. Reducción por irregularidad. Ayuda afectados por expedientes de regulación de empleo. V1923/2014, de 16 de julio (NFC051896)

Las ayudas pagadas por una comunidad autónoma a trabajadores afectados por expedientes de regulación de empleo de suspensión de contratos de trabajo y a trabajadores con 55 o más años de edad, por extinción de sus contratos de trabajo por declaración de insolvencia de la empresa o en procedimiento concursal, se consideran rendimientos del trabajo, sin que sea de aplicación la exención por indemnización por despido ni la reducción por irregularidad, por no tener un periodo de generación superior a dos años ni tampoco considerarse incluido en los supuestos previstos en el artículo 11 del RIRPF.

3.3.3. Reducción por movilidad geográfica. V1368/2014, de 21 de mayo (NFC051119)

En esta consulta se indica que, a efectos de la aplicación de la reducción por movilidad geográfica, no se entenderá cumplido el requisito de que el contribuyente tuviese la condición de desempleado inscrito como demandante de empleo en la correspondiente oficina del INEM en el momento de la aceptación de su nuevo puesto de trabajo, si dicha inscripción es de demandante de mejora de empleo con arreglo a la normativa laboral vigente.

3.3.4. Rentas en especie. Utilización de una vivienda que no sea propiedad del pagador. V2779/2014, de 15 de octubre (NFC052907)

Se plantea si a efectos de valorar la retribución en especie por utilización de una vivienda que no sea propiedad del pagador, se deberá incluir dentro del coste para el pagador el IVA, señalándose en la contestación que debe considerarse el importe satisfecho por el pagador, incluidos los gastos y tributos que gravan la operación. En consecuencia, deberá incluirse la totalidad del IVA que haya sido satisfecho, con independencia de que resulte deducible (total o parcialmente) o no deducible para el pagador.

3.4. RENDIMIENTOS DEL CAPITAL INMOBILIARIO

3.4.1. Imputación de rentas inmobiliarias. Comodato de inmueble urbano. V1823/2014, de 9 de julio (NFC051771)

Se pregunta si el comodante tiene que imputarse rentas inmobiliarias, indicándose en la contestación que si se prueba que la cesión de un inmueble se realiza de forma gratuita, el comodante no obtendría por tal cesión rendimientos del capital inmobiliario pero sí debería efectuar la imputación de rentas inmobiliarias, ya que nos encontraríamos en presencia de un inmueble urbano que no genera rendimientos del capital inmobiliario.

3.5. RENDIMIENTOS DEL CAPITAL MOBILIARIO

3.5.1. Rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios. Cesión de un préstamo por un importe inferior al de su nominal. V2031/2014, de 28 de julio (NFC051807)

Se plantea cuál es el tratamiento en el IRPF de la cesión de la titularidad de un préstamo a un tercero por un importe inferior al de su nominal.

En la contestación se indica que la cesión del derecho de crédito que por el importe del préstamo tenía el consultante frente a la sociedad comporta calificar como rendimientos del capital

mobiliario la diferencia entre su valor de transmisión (valor por el que se cede, que será el valor normal en el mercado, entendiendo por tal la contraprestación que se acordaría entre sujetos independientes) y su valor de adquisición (en este caso, según resulta del escrito de consulta, el nominal del préstamo) rendimientos que constituyen renta del ahorro.

3.6. RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

3.6.1. Calificación de rendimientos obtenidos por socios profesionales. V2673/2014, de 8 de octubre (NFC053009)

Se plantea la calificación de los rendimientos obtenidos por el socio de una sociedad de responsabilidad limitada que tiene por objeto el asesoramiento fiscal, contable, laboral y jurídico, actividades que son desarrolladas por el consultante y otros dos socios, todos ellos administradores de la compañía, siendo dicho cargo gratuito.

La contestación indica que en lo que respecta a las actividades correspondientes al cargo de administrador, la totalidad de las retribuciones percibidas por el ejercicio de las funciones propias de dicho cargo deben entenderse comprendidas, en los rendimientos del trabajo previstos en la letra e), del apartado 2, del artículo 17 de la LIRPF.

En lo que se refiere a la prestación por los socios profesionales de servicios distintos de los anteriores, la consulta no se decanta por una u otra calificación, si bien para realizar dicha calificación debe tenerse en cuenta, 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.

3.6.2. Reducción por inicio de actividad. Entidad en atribución de rentas. V2542/2014, de 30 de septiembre (NFC052480)

La reducción por el inicio de actividad prevista en el artículo 32.3 de la LIRPF se aplicará teniendo en cuenta todas las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, tanto las desarrolladas individualmente como las que realice a través de entidades en régimen de atribución de rentas.

3.6.3. Reducción por mantenimiento o creación de empleo. Contrato con descendiente menor de 30 años. V3324/2014, de 12 de diciembre (NFC053331)

Se plantea que un descendiente menor de 30 años contratado como trabajador computa a efectos de la reducción por mantenimiento o creación de empleo. En la contestación se indica

que en la medida en que, de acuerdo con la legislación laboral, el familiar contratado por el consultante sea un trabajador por cuenta ajena, procederá su inclusión en el cómputo de la plantilla media a efectos de la aplicación de la referida reducción.

3.7. GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES

3.7.1. Criterio FIFO. Acciones pignoradas. V0733/2014, de 17 de marzo (NFC050560)

La aplicación del método FIFO (se entienden vendidas en primer lugar las primeras acciones adquiridas), para el cálculo de las ganancias y pérdidas patrimoniales en la venta de acciones, se aplica sobre todos los valores homogéneos, sin distinguir entre acciones no pignoradas y las pignoradas.

3.7.2. Transmisión de licencia de taxi. Aplicación de coeficientes reductores. V2502/2014, de 24 de septiembre (NFC052559)

La cuestión planteada se refiere a un contribuyente que ejerce la actividad de auto-taxi y determina su rendimiento neto por el método de estimación objetiva, que alcanzada la edad de jubilación decidió jubilarse acogéndose a lo dispuesto en el Capítulo I del Real Decreto-Ley 5/2013, que permite la compatibilidad entre la pensión de jubilación y el trabajo. Pasado un tiempo, cesará la actividad y transmitirá la licencia.

Al respecto, la DGT señala que no se consideraría que se produce la circunstancia para aplicar la reducción de la ganancia patrimonial por la transmisión de la licencia, en el supuesto de que el titular de la licencia continuase ejerciendo la actividad después de jubilarse, situación que se produce en el caso planteado (el beneficiario tendrá la consideración de pensionista a todos los efectos), ya que el consultante sigue siendo el titular de la actividad y sigue trabajando en la misma. En este caso, cuando se produjese la transmisión de la licencia, esta no estaría motivada por la jubilación del titular de la misma sino por el cese en la actividad, por lo que no sería de aplicación la reducción de la ganancia patrimonial prevista en el artículo 42 del RIRPF.

3.8. DEDUCCIONES

3.8.1. Deducción por inversión en vivienda. Cancelación de préstamo hipotecario por venta de la vivienda. V2711/2014, de 10 de octubre (NFC052901)

La cuestión planteada versa sobre una vivienda habitual gravada con un préstamo hipotecario. En el momento de la transmisión se destina parte del importe obtenido que adquiere al cance-

lar el préstamo hipotecario que la gravaba, preguntándose si las cantidades destinadas a cancelar el préstamo forman parte de la deducción por inversión en vivienda.

En la contestación se indica que a partir de su venta de la vivienda, el préstamo ya no corresponde a la vivienda habitual, ni en consecuencia, su cancelación puede considerarse como pago destinado a la financiación de la adquisición por el consultante de su vivienda habitual. En consecuencia no puede incluirse el importe del préstamo cancelado en la base de la deducción por inversión en vivienda habitual.

3.8.2. Deducción por inversión en vivienda. Adquisición de parte indivisa con posterioridad a 31 de diciembre de 2012. V2095/2014, de 1 de agosto (NFC051911)

Se plantea la posibilidad de practicar la deducción por inversión en vivienda habitual por la parte indivisa que se adquiera en una fecha posterior a 31 de diciembre de 2012, al ostentar el pleno dominio de otra parte indivisa con anterioridad a dicha fecha. La contestación es negativa, dado que el régimen transitorio está condicionado a que se hubiera adquirido la vivienda habitual (en este caso la parte indivisa por la que se pregunta) con anterioridad a 1 de enero de 2013.

3.8.3. Deducción por inversión en vivienda. Adquisición sin residencia. V3096/2014, de 14 de noviembre (NFC053242)

El consultante adquiere una segunda vivienda en 2009 la cual comienza a utilizar como primera residencia y vivienda habitual en julio de 2013. Se plantea la posibilidad de aplicar el régimen transitorio.

En la contestación se indica que no resultará de aplicación el régimen transitorio en el caso de una vivienda adquirida antes de 1 de enero de 2013 pero ocupada con posterioridad a dicha fecha y una vez transcurrido el plazo de doce meses desde su adquisición, al no cumplir los requisitos para practicar la deducción en un ejercicio anterior a 2013.

3.8.4. Deducción por inversión en vivienda. Adquisición sin residencia. V2107/2014, de 1 de agosto (NFC052038)

Se plantea el supuesto de un contribuyente que vuelve a residir en 2014 en la que constituyó su vivienda habitual entre 2005 y 2009. Durante aquellos años practicaron la deducción por inversión en vivienda habitual por el préstamo hipotecario que continúan pagando. Con posterioridad a 2009 la vivienda citada estuvo arrendada por lo que no practicaron deducción alguna.

En la contestación se indica que es posible acogerse al régimen transitorio y practicar deducción cuando el contribuyente vuelva a residir con posterioridad a 1 de enero de 2013 en una

vivienda adquirida antes de dicha fecha y por la que, en algún ejercicio previo a 2013, practicó la correspondiente deducción, siendo irrelevante que antes de volver a residir en ella la vivienda estuviera arrendada a un tercero.

3.8.5. Deducción por inversión de beneficios. Transmisión de farmacia. V1743/2014, de 4 de julio (NFC051931)

En caso de transmisión de un negocio en el que se incluyen existencias e inmovilizado, para la deducción por inversión de beneficios prevista en el artículo 68.2 de la LIRPF debe distinguirse entre existencias y elementos de inmovilizado. Por lo que respecta a las primeras, la transmisión supondrá la obtención de un rendimiento de la actividad económica; en cuanto al inmovilizado, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 28.2 de la LIRPF, según el cual «para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas no se incluirán las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales afectos...».

De acuerdo con lo anterior, la consultante podrá deducirse el importe resultante de aplicar el correspondiente porcentaje de deducción a la parte de la base liquidable general positiva del periodo impositivo que corresponda a rendimientos de actividades económicas, tanto los rendimientos procedentes de la venta de existencias efectuada al transmitir el negocio como el resto de rendimientos de actividades económicas obtenidos por ella en el ejercicio.

3.8.6. Deducción por maternidad. V1552/2014, de 12 de junio (NFC051324)

Una funcionaria de carrera perteneciente a MUFACE, que habiendo finalizado su baja por maternidad, se encuentra en situación de excedencia por cuidado de hijo, no tiene derecho a aplicar la deducción por maternidad durante la excedencia por no realizar una actividad por cuenta ajena en ese periodo.

3.9. GESTIÓN DEL IMPUESTO

3.9.1. Retenciones. Imputación de las retenciones según criterio de imputación temporal. V0486/2014, de 21 de febrero (NFC050379)

En la consulta se plantea la imputación de las retenciones por un contribuyente que realiza actividades económicas, señalándose en la contestación que, según criterio de imputación, si los rendimientos de actividades económicas se imputan a medida que se devenguen, las retenciones practicadas se imputarán (proporcionalmente) en el mismo periodo en que se imputen los rendimientos de los que aquellas proceden. Por el contrario, en el supuesto de que el consultante opte

por aplicar el criterio de cobros y pagos, tanto el rendimiento como la retención deberá imputarlos en el periodo impositivo en el que se produzcan los cobros.

3.9.2. Retenciones. Regularización del tipo de retención en caso de impago de retribuciones. V0487/2014, de 21 de febrero (NFC050376)

Se pregunta si la falta de abono de cantidades que fueron tenidas en cuenta para el cálculo del porcentaje de retención a aplicar en determinado año puede ser considerada como una de las circunstancias que permitan regularizar el porcentaje de retención. La contestación es negativa.

3.9.3. Retenciones. Tipo reducido de actividades profesionales. V2984/2014, de 30 de octubre (NFC052783)

En esta consulta se indica que para la aplicación del tipo de retención reducido en caso de actividades profesionales, el contribuyente deberá comunicar al pagador de los rendimientos de actividades profesionales que concurren las condiciones para su aplicación; comunicación que no está sujeta a un modelo específico y que (en su caso), al referirse al volumen de rendimientos correspondientes al ejercicio inmediato anterior al de su aplicación, deberá realizarse anualmente.

3.9.4. Retenciones. Obligación de declarar. Segunda pensión procedente del extranjero. V0103/2014, de 20 de enero (NFC050111)

En esta consulta se aclara la obligación de declarar cuando se percibe una segunda pensión procedente del Reino Unido, no sometida a retención.

Al respecto la DGT señala que el artículo 96 de la LIRPF exime de la obligación de declarar a los contribuyentes cuyos rendimientos no excedan de 22.000 euros anuales, salvo que procedan de más de un pagador, en cuyo caso el límite anterior será de 11.200 euros siempre que las cantidades percibidas del segundo y restantes pagadores, por orden de cuantía, superen en su conjunto la cantidad de 1.500 euros anuales, si no se supera esta cantidad el límite se mantiene en los 22.000 euros. El límite también será de 22.000 euros cuando, procediendo de más de un pagador, se trate de contribuyentes cuyos únicos rendimientos del trabajo consistan en las prestaciones pasivas a que se refiere el artículo 17.2 a) de la LIRPF y la determinación del tipo de retención aplicable se hubiera realizado de acuerdo con el procedimiento especial previsto reglamentariamente.

En consecuencia, suponiendo que por orden de cuantía el pagador de la pensión procedente del Reino Unido es el segundo pagador, si esta segunda pensión percibida por el consultante del Reino Unido supera los 1.500 euros anuales, el límite de la obligación de declarar será de 11.200

euros. Si el importe de dicha pensión no supera la cantidad de 1.500 euros, el límite de la obligación de declarar será de 22.000 euros.

3.10. RÉGIMENES ESPECIALES

3.10.1. Régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados al territorio español. Incumplimiento de condiciones por obtener rentas exentas. V1405/2014, de 27 de mayo (NFC051123)

Se pregunta si es causa de exclusión del régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados al territorio español el hecho de que perciba una indemnización por despido exenta del impuesto.

La contestación señala en primer lugar que las exenciones previstas en el artículo 7 de la LIRPF son aplicables a los contribuyentes que opten por la aplicación del régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español, por lo que si el consultante percibiera rendimientos del trabajo derivados de su relación laboral que estuvieran exentos del impuesto, ello implicaría el incumplimiento del requisito establecido en la letra e) del artículo 93 de la LIRPF, lo que, a su vez, comportaría la exclusión del régimen especial.

3.10.2. Régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados al territorio español. Extensión a cónyuge e hijos. V0275/2014, de 5 de febrero (NFC050310)

Se pregunta si el régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español resulta extensible en 2014 al cónyuge y al hijo de la persona acogida a dicho régimen especial de forma que no quedarán sujetos a tributación por las rentas de los bienes y derechos situados en el extranjero de los que son cotitulares. La contestación es negativa, al no preverse tal posibilidad.

3.10.3. Régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados al territorio español. Obligación de presentar modelo 720. V0092/2014, de 16 de enero (NFC050166)

En esta consulta se aclara que en el caso de una persona acogida al régimen especial previsto en el artículo 93 de la LIRPF, al no concurrir en la misma la citada obligación de tributar en el IRPF por la integridad de su renta, no resultará obligada a cumplimentar la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero. El cónyuge y los hijos de la persona acogida al mencionado régimen especial estarán sujetos a la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero en la medida en que sean residentes fiscales en España.

3.11. OTROS

3.11.1. Mínimo por descendientes. Acogimiento por estudios. V2483/2014, de 23 de septiembre (NFC052384)

Los acogimientos temporales de menores extranjeros, regulados en el Título VIII del Real Decreto 2393/2004 se definen como desplazamientos temporales, en programas promovidos y financiados por las Administraciones públicas, asociaciones sin ánimo de lucro o fundaciones u otras entidades o personas ajenas a quienes ejercen su patria potestad o tutela, para estancias temporales con fines de escolarización, tratamiento médico o disfrute de vacaciones. Como nota peculiar de estos acogimientos es que la financiación, el mantenimiento del menor durante su estancia en España, se lleva a cabo por personas o entidades distintas a las que ejercen la patria potestad o tutela. Por tanto, los «acogimientos por estudios» no se adecuan a los requisitos contemplados en la normativa del Código Civil (arts. 173 y 173 bis) para que pueda considerarse la calificación de descendientes a que se refiere el artículo 58 de la Ley del Impuesto.

3.11.2. Contribuyentes del impuesto. Acreditación de residencia en otro Estado. V3355/2014, de 22 de diciembre (NFC053353)

Con motivo de un contrato de trabajo con un organismo internacional con sede en Washington por un periodo previsto de tres años, el consultante desplazó su residencia a Estados Unidos de América en mayo de 2012. Conforme al Convenio Constitutivo del Organismo Internacional, las retribuciones que pague a sus empleados que no fueren ciudadanos o nacionales del país donde el organismo tenga su sede u oficinas (Estados Unidos) están exentas de tributación en dicho país.

Se pregunta si el consultante tiene o no condición de no contribuyente del IRPF y cómo acreditar la residencia en Estados Unidos aun cuando las autoridades fiscales de Estados Unidos no emitan un certificado de residencia.

La DGT señala al respecto que en cuanto a la acreditación de la residencia fiscal, hay que tener en cuenta que son los obligados tributarios quienes deben probar los hechos que les dan derecho a disfrutar de un beneficio fiscal, siendo el certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades competentes de los Estados la forma idónea de acreditar la residencia fiscal.

Ahora bien, en casos como el planteado, en el que se da la circunstancia de que las autoridades fiscales norteamericanas no emiten certificados de residencia fiscal como consecuencia de la condición del consultante de empleado de una organización internacional cuyas retribuciones están exentas de tributación en Estados Unidos, circunstancia esta que ha sido contrastada por la Administración tributaria española para valorar otros medios de prueba conforme a lo dispuesto en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil.

ALGUNOS EFECTOS EN LOS IMPUESTOS PATRIMONIALES CEDIDOS A LAS CC. AA. DERIVADOS DE LAS LEYES 26, 27 Y 28, DE 27 DE NOVIEMBRE DE 2014, RELATIVAS AL IRPF, IS E IVA

Francisco de Asís Pozuelo Antoni

Inspector de Hacienda del Estado.

Dirección General de Tributos de la Comunidad Autónoma de Aragón

EXTRACTO

En las leyes 26, 27 y 28, de 27 de noviembre de 2014, que han modificado, respectivamente, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y el Impuesto sobre Sociedades hay normas que afectan, directa o indirectamente, al Impuesto sobre el Patrimonio, al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD). Por tanto, para la aplicación de estos últimos impuestos en 2015 deben tenerse presentes esas novedades contenidas, paradójicamente, en leyes referidas a otras figuras. Dado que el verdadero alcance de las mismas lo dará la interpretación que finalmente resulte en cada impuesto, y dado que esas medidas ya han sido comentadas con elevado rigor en otras colaboraciones en esta revista, las incluimos a modo de inventario resumidamente comentado.

Como se verá, en las referidas a la imposición directa, el asunto principal es el relativo a los beneficios ligados a lo que se suele denominar como «empresa familiar». Y en la indirecta, el efecto que tienen distintas modificaciones del IVA en la delimitación de su frontera con el concepto impositivo transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD. Lo que sí tienen en común es el ser casi todas ellas modificaciones en asuntos especialmente polémicos en la práctica.

Palabras claves: impuestos patrimoniales cedidos a las CC. AA., Leyes 26/2014, 27/2014 y 28/2014, IP, ITP y AJD e ISD.

EFFECTS ON WEALTH TAXES ASSIGNED TO AUTONOMOUS REGIONS ACCORDING TO LAWS 26, 27 AND 28, OF NOVEMBER 27TH 2014, OF PERSONAL INCOME TAX, CORPORATE INCOME TAX AND VALUE ADDED TAX

Francisco de Asís Pozuelo Antoni

ABSTRACT

In Laws 26, 27 and 28, of November 27th 2014, which have respectively amended Personal Income Tax, Corporate Income Tax and Value Added Tax, there are regulations which affect, directly or indirectly, other taxes such as Net Wealth Tax, Gift & Estate Tax as well as Transfer & Stamp duties. Therefore, for the application of the latter taxes as of 2015, the aforementioned regulations must be taken into consideration, even though, paradoxically, the novelties have been included in Acts governing other taxes.

Provided the real scope of those novelties will be given by the interpretation made of every tax, and given that the new measures have already been thoroughly discussed in past collaborations in this publication, we only include a brief summary thereof for inventory purposes.

As the reader will note, with respect to the provisions concerning direct taxation, the main issue are the incentives associated to the so-called «family corporation». And in regards to indirect taxation, the effect the amendments will have on the delimitation between VAT and transfer & stamp taxes. What both classes of provisions have in common is the fact that all refer to controversial issues in practice.

Keywords: taxes assigned to Autonomous Regions, Law 26/2014, 27/2014 and 28/2014, Net Wealth Tax, Transfer & Stamp Duty Tax and Gift & Estate Tax.

Sumario

1. La ampliación del concepto de profesional en el IRPF
2. La nueva definición del arrendamiento inmobiliario como actividad económica
3. Concepto de entidad patrimonial
4. Los nuevos (pero todavía futuros) supuestos de sujeción al IS
 - 4.1. Su difícil identificación
 - 4.2. Incidencia en la imposición directa patrimonial
 - 4.3. Beneficios fiscales en el ITP y AJD
5. La retribución de los administradores
6. Operaciones vinculadas
 - 6.1. Se elimina la posibilidad de instar la tasación pericial contradictoria
 - 6.2. Inexistencia de renta en las restituciones patrimoniales
 - 6.3. Principio de estanqueidad
7. La delimitación del espacio IVA-TPO
 - 7.1. Transmisión de una unidad económica autónoma (UEA)
 - 7.2. Entregas de terrenos rústicos
 - 7.3. Juntas de compensación
 - 7.4. Renuncia a las exenciones en operaciones inmobiliarias

El 14 de marzo de 2014 se presentó al Consejo de Ministros el Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español. Con este precedente, aunque no estaría tan justificado el afirmar que tal Informe fuera su base o fundamento, el Gobierno procedió a instrumentar lo que se ha venido presentando como una reforma fiscal. Debe ya anticiparse que, en esta fase de producción normativa, no se abordó ningún cambio relevante en los impuestos cedidos a las comunidades autónomas (CC. AA.).

Tras la preceptiva tramitación parlamentaria, con fecha 28 de noviembre de 2014, se publicaron en el Boletín Oficial del Estado las siguientes normas:

- La Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF); el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.
- La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS).
- La Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA); la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias; la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras.

En esas tres leyes existen disposiciones que, deliberadamente o no, tienen trascendencia en los impuestos patrimoniales cedidos a las CC. AA. y gestionados por ellas: Impuesto sobre el Patrimonio (IP), Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD).

Por tanto, además de analizar las modificaciones normativas en estos últimos tributos, para su aplicación en 2015 deben tenerse presentes las últimas novedades contenidas, paradójicamente, en leyes referidas a otras figuras. Dado que el verdadero alcance de las mismas lo dará la interpretación que finalmente resulte en cada impuesto, y dado que esas medidas ya han sido comentadas con elevado rigor en otras colaboraciones en esta revista, las incluimos a modo de inventario resumidamente comentado.

Como se verá, en las referidas a la imposición directa, el asunto principal es el relativo a los beneficios ligados a lo que se suele denominar como «empresa familiar». Y en la indirecta, el

efecto que tienen distintas modificaciones del IVA en la delimitación de su frontera con el concepto impositivo Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) del ITP y AJD. Lo que sí tienen en común es el ser casi todas ellas modificaciones en asuntos especialmente polémicos en la práctica.

1. LA AMPLIACIÓN DEL CONCEPTO DE PROFESIONAL EN EL IRPF

Con un impacto notable entre los operadores del tráfico económico, el artículo 27 de la LIRPF considera como rendimientos profesionales los que se obtengan de una entidad cumpliendo los siguientes requisitos:

- Que el contribuyente participe en la misma. Esto es, que sea socio o tenga una condición análoga a esta.
- Que deriven 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. Es ilustrativo resumen de a qué se está refiriendo la ley el que esta sección lleve como título el de «actividades profesionales».
- Que el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos (RETA), o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial 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. Se determina entonces en la norma que la inclusión en el RETA implica la consideración del rendimiento obtenido por el socio como actividad profesional en el IRPF.

Los preceptos clave, de habitual manejo en el ámbito tributario cuando se trata de distinguir una relación por las notas de dependencia y ajenidad, son el artículo 97 (definitorio de la extensión del régimen general) y, para el campo de aplicación del RETA, la disposición adicional vigésima séptima, ambos del texto refundido de Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio.

Siendo obvia la trascendencia de esta modificación en el IRPF, la averiguación de sus efectos en otros impuestos no es tan fácil.

Dejando al margen el caso del IVA, cuyo hecho imponible no se ha modificado paralelamente al artículo 27 de la LIRPF, la repercusión en las condiciones para acceder a la exención en el IP y derivativamente en los beneficios de la sucesión empresarial, *inter vivos* o *mortis causa*, no parece absolutamente clara.

La legislación del IP exige para la exención del negocio profesional, entre otros, los siguientes requisitos:

- En el artículo 4.Ocho de la LIP «el desarrollo» de una actividad profesional y que se ejerza de forma habitual, personal y directa. No se alude expresamente a que haya una ordenación por cuenta propia como exige el artículo 27 de la LIRPF con carácter general.
- En el artículo 1 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio, en adelante RIP, se consideran actividades empresariales y profesionales aquellas que tengan la naturaleza de actividades económicas con arreglo al IRPF.
- El artículo 3 del RIP, sin referirse expresamente al «desarrollo» de una actividad, sí que exige, como el 4.Ocho de la LIP, un ejercicio de la actividad de forma habitual, personal y directa.

Dado que es el supuesto que se contempla, la antedicha duda no es sobre si la actividad es o no profesional. El origen de la duda lo ubicamos en la incertidumbre sobre si en estos casos (nos referimos al de quienes no eran profesionales a efectos del IRPF y pasan a serlo con la modificación) existe realmente un «desarrollo» de una actividad y, en lo que tenga de diferenciable, un ejercicio personal, habitual y directo como exige el artículo 4.Ocho de la LIP.

Sobre esta cuestión pueden oponerse dos criterios. El primero de ellos se sustenta en la importancia que se dé a las dos primeras palabras introductorias del tercer párrafo del precepto que contiene esta novedad («No obstante...»). El apartado 1 del artículo 27 de la LIRPF tiene un primer párrafo definitorio de lo que se considera con carácter general actividad económica. Hay un segundo párrafo, tampoco novedoso, ejemplificativo de actividades que se reputan económicas. Y luego viene el párrafo introducido con la expresión «no obstante».

Si lo que está evidenciado la sintaxis de este precepto es que pasan a considerarse como profesionales las actividades en las que no existe la ordenación por cuenta propia que reclama el primer párrafo, las consecuencias en la imposición patrimonial, y siempre que se considere que la ordenación por cuenta propia requerida por la LIRPF equivale a la exigencia de la LIP de desarrollar una actividad, serían distintas de si simplemente se interpretara esta novedad como una ampliación del concepto de profesional.

El artículo 1 del RIP asume expresamente para el IP las calificaciones del IRPF, precisando también que la existencia de actividad profesional da lugar a la exención por los bienes y derechos afectos. Pero el precepto reglamentario agota su alcance en identificar qué actividades tienen naturaleza económica. Lo que no hace es suplir o relevar del cumplimiento del desarrollo de una actividad mediante un ejercicio habitual, personal y directo.

Frente a este planteamiento puede oponerse otro razonamiento. La disposición adicional vi-gésima séptima de la norma laboral antes citada establece dos supuestos de obligatoria inclusión en el RETA:

- 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.

Por tanto, uno de los supuestos que obliga a encuadrarse en el RETA es, precisamente, la prestación de servicios de forma habitual, personal y directa. Y aunque no se refiere exactamente a que se «ordene» la actividad, pudiera entenderse implícito en la redacción.

El remate de este razonamiento sería que, encuadrada una persona en el RETA por prestar servicios lucrativos de forma habitual, personal y directamente, sí se cumplirían los requisitos para entender, a efectos de la exención del IP, que hay un negocio profesional.

Las consecuencias de una u otra alternativa también son distintas.

Si lo que late en el artículo 27 de la LIRPF es tachar de profesional a quien no ordena una actividad, pero sí tiene un papel relevante en una sociedad (pues eso es, de modo simplificado, lo que define la inclusión en el RETA de estas personas físicas), resultará que todos estos profesionales no cumplirán el primer requisito que se exige para ganar la exención en el IP: que exista una ordenación directa, personal y habitual de la actividad. De ser así, la conclusión inmediata es que no tendrían derecho a la exención por los bienes afectos a su negocio profesional «individual».

Si fuera esta la línea interpretativa correcta, no solo supone el evidente perjuicio de no ganar la exención por los «útiles de trabajo», sino que el no gozar de esta exención por su actividad individual les perjudica a la hora de valorar si sus participaciones en la sociedad están exentas porque, en el cálculo de qué porcentaje representa la remuneración de las labores directivas, no se puede excluir su renta profesional porque los bienes afectos no están exentos.

En la segunda alternativa, en el supuesto de que estos contribuyentes no vinieran considerándose ya como profesionales (a efectos tributarios) por entender que realizaban la ordenación exigida, los beneficios en la imposición patrimonial debían ganarlos antes de esta reforma en su condición de tenedores de participaciones en una entidad con actividad económica. Con el cambio de calificación en el IRPF (de obtener rendimientos del capital mobiliario y/o del trabajo pasan a obtener rentas profesionales), alguna de las implicaciones que surgen en los impuestos patrimoniales si se les reconoce el acceso a la exención del negocio individual son:

- En su doble condición de profesionales y socios (que puede ampliarse si además desarrollan labores directivas) deberán ponderar separadamente sus requisitos de acceso a la exención en IP. En efecto, ahora procederá tanto por los bienes afectos que puedan tener como personas físicas, como por las participaciones que sigan detentando en su condición de socios. Son entonces dos las exenciones que pueden llegar a aplicar en este impuesto. No obstante, la habitual situación fáctica de

partida (persona física que «actuaba a través de su sociedad» y que pasa ahora a calificar sus rentas como profesionales) llevará normalmente a que los medios con que se desarrolle la actividad sean titularidad de la entidad.

- El rompecabezas de las retribuciones. Secuela inevitable de lo anterior es la conveniencia, ya exigida en la situación anterior (en la que «meramente» eran socios y trabajadores de la entidad), de diferenciar adecuadamente las retribuciones que perciban de la entidad a los efectos de separar qué parte remunera su actividad profesional y cuál las labores directivas. En principio en este impuesto, la distinción entre remuneración como administrador o por funciones de gerencia o alta dirección derivadas de un contrato laboral, que sí es relevante en el IS, es de menor importancia.

La referida diferenciación es pertinente por cuanto la exención contempla el requisito de desempeñar una labor de dirección remunerada, de tal modo que al menos uno de los miembros del grupo familiar debe ejercer efectivamente funciones de dirección, constituyendo además su principal fuente de renta.

Aunque evidentemente las remuneraciones a percibir deben resultar de la voluntad de los intervinientes, lo cierto es que los requisitos de distintas normas fiscales y mercantiles suelen condicionar el nivel de aquellas. Tres ejemplos pueden ponerse.

- a) No es ocioso recordar, en la perspectiva de qué remuneración y por qué concepto deben percibirla los socios-profesionales, que el artículo 18 de la nueva LIS modifica los requisitos para que pueda considerarse que el valor convenido coincide con el valor de mercado en las prestaciones de servicios a una sociedad por un socio profesional persona física.

La norma, aunque está concebida como un blindaje frente a la valoración de mercado propio de las operaciones vinculadas, en la práctica se viene tomando como la guía de «cuánto hay que facturar» a la sociedad.

- b) Sobre el nivel de remuneración, la normativa mercantil (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) introduce una serie de condiciones a las de los administradores que no pueden pasar desapercibidas en el ámbito tributario. Señalamos ahora como ejemplo la cláusula de cierre del artículo 217.4 de la Ley de Sociedades de Capital: La remuneración de los administradores deberá en todo caso guardar una proporción razonable con la importancia de la sociedad, la situación económica que tuviera en cada momento y los estándares de mercado de empresas comparables. El sistema de remuneración establecido deberá estar orientado a promover la rentabilidad y sostenibilidad a largo plazo de la sociedad e incorporar las cautelas necesarias para evitar la asunción excesiva de riesgos y la recompensa de resultados desfavorables.
- c) Finalmente, en este nuevo escenario, también hay que seguir teniendo en cuenta el importe que como remuneración de labores directivas puedan re-

cibir estas personas físicas, pues ese dato, como pasa a analizarse de inmediato, es relevante para acceder a la exención del IP.

- A la hora de medir si esas labores directivas son su principal fuente de renta, la regla general es que la remuneración por ellas sea superior al 50 % de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas.

Ahora bien, la LIP contempla una exclusión que puede ser relevante en estos «nuevos» profesionales, porque permite no incluir en la comparación las rentas que provengan de una actividad (ejercida como persona física) cuyos bienes estén exentos en el IP.

De este modo, quienes se vean abocados a recalificar ahora la relación con «su» sociedad, ganarán más fácilmente los beneficios en la imposición patrimonial cuanto mayor peso tengan sus remuneraciones por labores directivas o, subsidiariamente, cuando reúnan las condiciones de exención en el IP para su «negocio» profesional individual.

2. LA NUEVA DEFINICIÓN DEL ARRENDAMIENTO INMOBILIARIO COMO ACTIVIDAD ECONÓMICA

El mismo artículo 27 de la LIRPF introduce una novedad en las condiciones para que el arrendamiento de inmuebles tenga la consideración de actividad económica. En concreto, y así se hace también por primera vez en el IS, elimina el requisito de tener que disponer de un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad, manteniéndose únicamente el requisito de contar con una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

A la vista de la norma y de la práctica de los últimos años, el primer comentario ha de ser que quizás se ha dejado pasar una buena ocasión para introducir más seguridad jurídica en una materia necesitada de ella. Especialmente en los impuestos que se analizan, porque la relevancia de la cuestión suele ser mayor en los impuestos patrimoniales cedidos (donde lo que se ventila es, directamente, la tributación o la exención) que en el IRPF (en el que las consecuencias alternativas son la tributación como renta inmobiliaria o de la actividad) o el IS (donde, es verdad, la calificación como entidad patrimonial derivada de la tenencia de activos arrendados puede arrastrar, por ejemplo, la exclusión del régimen de empresas de reducida dimensión).

Apuntamos la conveniencia de una mayor seguridad jurídica porque el conocido criterio fijado por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), entre otras, en Resolución de 28 de mayo de 2013, R. G. 4909/2009 (NFI051064), ha venido entendiendo que la exigencia del doble requisito de «persona y local» se trata de una condición necesaria pero no suficiente, por lo que, aun cumpliéndose, puede entenderse que no hay actividad económica si, por ejemplo, se acredita que la carga de trabajo no justifica tener empleado y local.

Si, como parece, la nueva formulación del criterio de delimitación permite también interpretarlo en términos de «requisito necesario pero no suficiente», el grado de incertidumbre acerca de cuándo se logre esa suficiencia podrá hacerse valer como un concepto jurídico indeterminado, pero sus efectos prácticos son la generación de una conflictividad que quizás el legislador podía haber evitado.

Sentado lo anterior, hay que advertir de que el nuevo criterio es de indiscutible aplicación en el IP (porque su normativa se remite en el ya citado art. 1 de su Reglamento regulador al IRPF) y también en el ISD, excepto en aquellas CC. AA. que hubieran optado por definir sus beneficios en este impuesto reproduciendo la anterior norma del IRPF y no la hubieran adaptado a lo dispuesto por la Ley 26/2014.

3. CONCEPTO DE ENTIDAD PATRIMONIAL

Se introduce en el artículo 5.2 de la LIS el concepto de entidad patrimonial, que toma como punto de partida a las sociedades que no realizan actividad económica, es decir, a las que más de la mitad de su activo está constituido por valores o no está afecto a una actividad económica. Esta noción, aunque no existe en ellos el concepto de «entidad patrimonial», es tradicional en el IP y en el ISD a la hora de definir los beneficios por la titularidad o transmisión de empresas societarias.

La normativa actual no establece un régimen especial propio para este tipo de entidades en el IS, sino que tal delimitación conceptual únicamente resultará de aplicación para modificar la tributación de la entidad a efectos de ciertos regímenes y reglas especiales. En particular se destacan los siguientes:

- a) Exención para evitar la doble imposición.
- b) Compensación de bases imponibles negativas.
- c) Tipos de gravamen.
- d) Transparencia fiscal internacional.
- e) Régimen especial para las entidades de reducida dimensión.
- f) Régimen especial de las entidades de tenencia de valores extranjeros.

En la óptica de este apartado hay que remarcar que esta nueva categoría agota sus efectos en el IS porque, aunque la idea subyacente de no dar el máximo grado de ventaja fiscal a la entidad que no tiene una principal dedicación empresarial se comparte en varios impuestos, la no modificación del artículo 4.Ocho de la LIP exige no confundir este nuevo concepto con el que se toma como referencia en el IP o ISD.

De modo esquemático, las diferencias entre la definición de qué sea una entidad patrimonial en el IS, y qué sea una entidad que gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario en el IP, son:

Normativa actual IP	Ley IS
Se entenderá que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad económica cuando concurran, durante más de 90 días del ejercicio social, cualquiera de las condiciones siguientes: • Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o • Que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas. A los efectos previstos en esta letra (se refiere a los efectos de comprobar si hay o no actividad económica): Para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (En el IS no hay una regulación de la afectación pero sí la hay en el IRPF). Tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que esta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad. NO SE COMPUTAN COMO VALORES a) Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias. b) Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas. c) Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto. d) Los que otorguen, al menos, el 5 % del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la	A los efectos de lo previsto en esta Ley, se entenderá por entidad patrimonial y que, por tanto, no realiza una actividad económica, aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto, en los términos del apartado anterior (se refiere al que define el concepto de actividad económica), a una actividad económica. El valor del activo, de los valores y de los elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica será el que se deduzca de la media de los balances trimestrales o, en caso de que sea dominante de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, del balance consolidado. NO SE COMPUTAN COMO VALORES a) Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias. b) Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas. c) Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto. d) Los que otorguen, al menos, el 5 % del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la .../...

Normativa actual IP	Ley IS
.../... participación, siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en esta letra. No se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores. A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores a que se refiere el último inciso del párrafo anterior, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 90 %, de la realización de actividades económicas.	participación, siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en este apartado. Esta condición se determinará teniendo en cuenta a todas las sociedades que formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas. A estos efectos no se computarán, en su caso, el dinero o derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas o valores a los que se refiere el párrafo siguiente, que se haya realizado en el periodo impositivo o en los dos periodos impositivos anteriores.

De esas diferencias destacamos, junto a la no mención expresa en el IS de las instituciones de inversión colectiva y al distinto cómputo temporal y numérico de la afectación (medición de la situación en 90 días en un caso frente a la media de balances trimestrales en el otro), el muy distinto juego del uso empresarial pretérito de los bienes ahora no afectos: en el IS solo se aplica a determinados activos («dinero» y derechos de crédito) y además solo cuando se constate su origen en transmisiones del periodo impositivo o de los dos anteriores.

En la imposición patrimonial, por el contrario, persiste la regla de que un volumen suficiente de beneficios no distribuidos en los 10 años anteriores sana los inconvenientes que la consideración de bien no afecto pudiera suponer en otro caso.

Por tanto, no tiene que ser inusual el caso de sociedades que sean patrimoniales a efectos del IS pero que permitan el beneficio a sus socios en el IP o en el ISD. Ni tampoco la viceversa.

4. LOS NUEVOS (PERO TODAVÍA FUTUROS) SUPUESTOS DE SUJECCIÓN AL IS

4.1. SU DIFÍCIL IDENTIFICACIÓN

El artículo 7.1 a) de la LIS señala como contribuyentes de este impuesto a «Las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil». Formulando el precepto de otro modo, resulta la sujeción al impuesto de las sociedades civiles con personalidad jurídica que tengan objeto mercantil, que tradicionalmente vienen tributando a través del régimen de atribución de rentas a sus socios en el IRPF cuando estos son personas físicas.

La entrada en vigor de tal norma se aplaza al año 2016.

Sin perjuicio de las soluciones teóricas que pueda suscitar la delimitación legal, lo cierto es que, en la práctica, una definición como la del artículo 7.1 a) presentará más de una dificultad:

- Existen un gran número de «entidades» autocalificadas como comunidades de bienes que han accedido al NIF propio de estos entes y que, sin embargo, sería más apropiado calificar, cuando menos, de sociedad civil.

Por tanto, la primera dificultad estriba en calificar cada entidad como societaria o como mero proindiviso, porque el régimen fiscal ha dejado de ser el mismo en la imposición directa de sus rentas. Hacer esta averiguación simplemente por el NIF del que se disponga facilitaría la labor, pero no parece que sea ni la vía más adecuada a la literalidad de la norma ni a su intuida finalidad.

- Calificada como sociedad civil, la siguiente identificación de un objeto mercantil se antoja una situación cercana al imposible jurídico. Puestos en la tesitura de que el razonamiento a contrario que define este supuesto de sujeción implica la existencia de tal tipo de entidades, será preciso que se aclare si la constatación del objeto mercantil debe seguir los parámetros del derecho privado (que deberían llevar a la calificación conforme al Código de Comercio) o del público (y en tal caso, parece que debería considerarse como mercantil la actividad «económica»).

Si prospera la opción lógica de la calificación iusprivatista, existe un universo de posibles supuestos conflictivos (por ejemplo, el alquiler inmobiliario, agricultores o profesionales), porque difícilmente con la legislación actual pueden considerarse «comerciantes» y, por tanto, sujetos al Código de Comercio. Ciertamente es que si el actual Anteproyecto de Ley de Código Mercantil llegara a entrar en vigor, las sociedades civiles de agricultores, artistas, artesanos y profesionales pasarían a tributar por el IS dada la consideración de tales personas en esa norma como operadores económicos.

También debe recordarse que las sociedades civiles de profesionales (art. 16.1.7.º del Código de Comercio) son inscribibles en el Registro Mercantil y que con la inscripción de la escritura pública de constitución adquieren su personalidad jurídica.

- Distinguido un ente como sociedad, calificada esta como de tipología civil pero objeto mercantil, la existencia de personalidad jurídica tampoco resultará siempre pacífica. Sin ahondar ni en la normativa vigente ni en la jurisprudencia dictada (fundamentalmente en sectores distintos del tributario), posiblemente valdrá la idea de que la actuación en el tráfico frente a terceros de la «entidad» bastará para considerar que sus pactos no son secretos y que por eso goza de personalidad jurídica diferenciada.

4.2. INCIDENCIA EN LA IMPOSICIÓN DIRECTA PATRIMONIAL

Por aplicación de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos (DGT), relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del ISD, en materia de vivienda habitual y empresa familiar, el modo de «ganar» los socios de una sociedad civil la exención en el IP (y derivativamente los beneficios de la sucesión empresarial) se ventilaba aplicando la regla del empresario individual.

La otra alternativa, que, en opinión personal, resultaba al menos igual de aceptable que la que finalmente prosperó, hubiera sido calificar los beneficios siguiendo las reglas de las participaciones en entidades.

El criterio triunfante lo justificó la DGT en la tributación de los entes aludidos en el entonces vigente artículo 33 de la Ley General Tributaria en el régimen de atribución de rentas. Es decir, lo decisivo en el IP y en el ISD era que las rentas correspondientes a aquellos se atribuyan a los comuneros, socios o partícipes, según las normas o pactos aplicables en cada caso, o, si estos no constan fehacientemente a la Administración, se atribuyen por partes iguales, gozando dichas rentas de la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan.

Concluía la DGT que: «... De acuerdo con ello, cuando la actividad sea desarrollada por medio de una comunidad de bienes, sociedad sin personalidad jurídica o sociedad civil debe entenderse que son cada uno de los comuneros, partícipes o socios quienes desarrollan la citada actividad, sin que pueda considerarse que se trata de participaciones de una entidad a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, siendo necesario, para poder disfrutar de la exención de los elementos afectos a la actividad, el que cada comunero realice la misma de forma habitual, personal y directa, de acuerdo con la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y que cumpla los demás requisitos establecidos».

Debe destacarse que en la numeración de entes afectados por el criterio, la DGT incluye tanto la sociedad sin personalidad jurídica como la sociedad civil (sin diferenciar por el dato de tener o no personalidad). A la vista de este razonamiento, lo congruente sería concluir que con la situación que nazca en 2016:

- Los socios de las sociedades civiles que pasen a tributar en el IS aplicarán las reglas de las participaciones para calibrar si se dan los requisitos para tener derecho a la exención. Sin perjuicio de que pueda ser aplicable todo lo ya comentado sobre el artículo 27 de la LIRPF en el caso de que fueran sociedades civiles de profesionales.

- Para el resto de supuestos (fundamentalmente comunidades de bienes, herencias yacentes o sociedades civiles sin objeto mercantil o sin personalidad jurídica), la modificación no tiene trascendencia y se mantiene como vía de acceso a la exención el cumplimiento de los requisitos exigibles a la empresa individual o negocio profesional.

De modo resumido, y para valorar el efecto de este eventual cambio, la diferencia de requisitos para acceder a la exención del IP por la empresa individual (o negocio profesional) o como participante de una empresa societaria es, conforme al artículo 4.Ocho de la LIP y su desarrollo reglamentario, la siguiente:

Requisitos exención empresa o negocio individual	Requisitos exención de las participaciones en una entidad
• Están exentos bienes y derechos afectos a una actividad económica. Se extiende también a la parte de valor de esos bienes que corresponda a su cónyuge no empresario. • La actividad debe ser ejercida de modo directo, personal y habitual. • La actividad debe ser su principal fuente de renta. • La principal fuente de renta se define en los siguientes términos: TOTAL RENDIMIENTOS ACTIVIDADES ECONÓMICAS $\geq$ 0,5 BASE IMPONIBLE IRPF (sin incluir remuneraciones que reciba de entidades cuyas participaciones pueda tener exentas)	a) Requisito de porcentaje: Se debe poseer un 5 % de participación por sujeto pasivo o un 20 % si se considera el grupo familiar que diseña la norma. b) Requisito de desempeñar labor de dirección remunerada: Al menos uno de los miembros de ese grupo familiar debe ejercer efectivamente funciones de dirección (y se debe probar tanto el puesto de dirección como su efectivo ejercicio) constituyendo además su principal fuente de renta. En tal caso, todos los parientes disfrutan de la exención. c) Principal fuente de renta si: Remuneración por labores de dirección > 50 % de rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas (sin incluir las rentas que provengan de una actividad cuyos bienes estén exentos en el IP). d) Requisitos sobre el tipo de actividad de la entidad: La entidad no puede tener como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entiende que no gestiona un patrimonio de este tipo cuando no reúne las condiciones para considerar que más de la mitad de su activo está constituido por valores o es de mera tenencia de bienes. Se entenderá que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad empresarial cuando concurren, durante más de 90 días del ejercicio social, cualquiera de las condiciones siguientes: Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o y que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas. La entidad no puede ser una institución de inversión colectiva. La razón es que se entiende que siempre gestionan un capital mobiliario.

4.3. BENEFICIOS FISCALES EN EL ITP Y AJD

Ya se ha dicho que la entrada en vigor del nuevo régimen de sujeción al IS de las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil se retrasa para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016, tal y como señala la disposición transitoria 34.^a a) de la LIS, pero además se modifica la disposición transitoria 19.^a de la LIRPF para establecer un régimen fiscal especial para los supuestos de disolución y liquidación de aquellas sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil que, habiendo tributado hasta el 31 de diciembre de 2015 en régimen de atribución de rentas por el IRPF, cumplan los requisitos para adquirir la condición de contribuyentes del IS a partir de 1 de enero de 2016.

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

- Que, con anterioridad a 1 de enero de 2016, les hubiera resultado de aplicación el régimen de atribución de rentas del IRPF.
- Que a partir de 1 de enero de 2016 cumplan los requisitos para adquirir la condición de contribuyente del IS.
- Que en los seis primeros meses de 2016 adopten válidamente el acuerdo de disolución con liquidación.
- Que se realicen con posterioridad al acuerdo, dentro del plazo de los seis meses siguientes a su adopción, todos los actos o negocios jurídicos necesarios para la extinción de la sociedad civil, de acuerdo con los requisitos formales que se establezcan reglamentariamente.

En estos casos se crea un régimen fiscal especial de disolución y liquidación caracterizado, por lo que respecta a los impuestos cedidos, por la exención del ITP y AJD, concepto «operaciones societarias», hecho imponible «disolución de sociedades», del artículo 19.1.1.º del texto refundido del impuesto.

Como literalmente se desprende de la norma, existe una clara restricción del beneficio a un concreto hecho imponible.

Sin embargo, en el proceso de liquidación de una entidad, hay dos hechos imponibles más de TPO a considerar: los excesos de adjudicación y las adjudicaciones expresas por asunción de deudas.

Dado el evidente paralelismo con la regulación del beneficio fiscal que acompañó hace unos años la disolución de sociedades patrimoniales al amparo de lo dispuesto en la disposición transitoria vigésima cuarta del TRLIS (conforme a la misma quedaba la operación sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITP y AJD, pero exenta, siempre que se cumplieran los requisitos establecidos en la citada disposición), recordamos, antes de analizar esos dos potenciales hechos imponibles, lo que sentó entonces la DGT, en su Consulta V1091/2011, de 29 de abril (NFC040935):

«Primera: La disolución de sociedades patrimoniales al amparo de lo dispuesto en la disposición transitoria vigésima cuarta del TRLIS estará sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITP y AJD, pero exenta, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en la citada disposición.

Segunda: Siempre que las adjudicaciones a los socios guarden la debida proporción con sus cuotas de participación social, en la disolución de una sociedad con adjudicación a los socios de los bienes y las deudas que recaen sobre ellos, solamente se da una convención, disolución de la sociedad y la base imponible del ITP y AJD será el valor de los bienes que se adjudiquen, sin deducir los gastos y deudas que recaen sobre los mismos.

Tercera: Por el contrario, la adjudicación de bienes y derechos a los socios por un valor superior al que corresponda a su participación estará sujeto a dos convenciones, a operaciones societarias y a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por el hecho imponible de exceso de adjudicación en los términos establecidos en el artículo 7.2 B) del TRLITP y AJD».

La tributación actual parece que debería seguir idénticos derroteros:

- a) La exención en operaciones societarias no cubre la tributación de un eventual exceso de adjudicación.

Tal exceso podría darse cuando alguno de los socios recibiera en este proceso un valor de bienes distinto al que le corresponde por su porcentaje de participación en el capital. Conviene recordar que en este concreto hecho imponible, el «exceso» se mide sobre valores declarados.

Como parte de un argumento a fortiori de la afirmación anterior sobre la sujeción de los excesos de adjudicación puestos de manifiesto en una liquidación, puede aportarse la Consulta V1579/2013, de 10 de mayo (NFC047844), que acepta incluso una «doble tributación» (por haber dos hechos imponibles), al señalar que en caso de producirse un exceso de adjudicación, además de la tributación que corresponda por la modalidad de operaciones societarias conforme a lo anteriormente expuesto, el exceso de adjudicación que se produzca estará sujeto a la modalidad de TPO del ITP y AJD, con arreglo al artículo 7.2 B), pues a pesar de la incompatibilidad entre las modalidades del impuesto en relación con la adjudicación a los socios de los bienes y derechos del patrimonio social, tal incompatibilidad no se extiende a la adjudicación de bienes y derechos por un valor superior al que corresponda a su participación.

Por tanto, con mayor razón, la posibilidad de gravar el exceso quedaría expedita cuando la tributación por operaciones societarias fuera de sujeción con exención.

- b) Adjudicación expresa en pago de asunción de deudas

Este hecho imponible surge, en el criterio administrativo, en operaciones en las que se grava en un impuesto o concepto distinto al TPO en función de una base imponible.

nible en la que se minoran las deudas asumidas por el adquirente. El mejor ejemplo es la donación en la que el donatario asume fehacientemente deudas con garantías reales sobre los bienes transmitidos. En tales casos, se diferencia un «tramo» lucrativo de adquisición y otro oneroso a gravar en impuestos distintos.

Pensando en el supuesto que pueda resultar más habitual, la entrega de un bien inmueble a un socio de la sociedad civil y la asunción por este de una deuda, la base imponible en operaciones societarias por la disolución es el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios sin deducción de gastos y deudas.

Por tanto, conforme a la citada doctrina administrativa, y por quedar gravada íntegramente la adjudicación en el concepto operaciones societarias (aunque con exención), no existiría el hecho imponible de adjudicación por asunción de deudas recogido en la letra A) del apartado 2 del artículo 7 del TRITP y AJD.

5. LA RETRIBUCIÓN DE LOS ADMINISTRADORES

Sobre esta cuestión, y como ya se ha apuntado, la normativa mercantil ha introducido algunos cambios relevantes. También en el IS en dos aspectos concretos: deja de considerarse operación vinculada la retribución a los administradores y se introduce una regla expresa de deducibilidad del gasto.

En el IS ha existido una notable conflictividad cuando una misma persona desempeñaba puestos de «alta dirección» y era miembro del consejo de administración.

El Tribunal Supremo (TS) fijaba [así, en la STS de 13 de noviembre de 2008 (NFJ030831)], sobre una perspectiva asentada en el Derecho Laboral y Mercantil, el criterio de que las labores de dirección de la empresa y las de administrador, en la medida en que aquellas fueran relaciones laborales y estas mercantiles, no podían compatibilizarse en el plano jurídico y que, en la imposibilidad de ese doble vínculo, debía darse prioridad a la relación como administrador y, por tanto, guiar la deducibilidad de la remuneración de esta persona por lo fijado en los Estatutos. Todo ello con la salvedad [en la que insiste la STS de 26 de septiembre de 2013 (NFJ052332)] de que las funciones sean distintas y se trate de una actividad específica diversa.

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

La novedad parece estar en consonancia con la Resolución del TEAC de 6 de febrero de 2014, R. G. 6/2014 (en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio) en la que, con base en la STS de 26 de septiembre de 2013 (NFJ052332), se señalaba que:

«En el supuesto de que se satisfagan retribuciones a los administradores, cuyo cargo sea gratuito según las disposiciones estatutarias, por la prestación de servicios de

dirección, dichas cuantías tienen la consideración de gastos no deducibles con arreglo a lo dispuesto en el artículo 14.1 e) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, siendo solo compatible la relación de carácter laboral por las funciones de gerencia o dirección con la de carácter mercantil del cargo de administrador, cuando las funciones que se realizan por razón de la primera sean distintas de las que llevan a cabo por razón del último cargo y se trate de una actividad específica diversa; en otro caso, ambas relaciones (la mercantil y la laboral) son incompatibles, debiendo prevalecer la calificación mercantil, y solo se podrán percibir remuneraciones por dicha función cuando esté previsto en los estatutos sociales el carácter remunerado del cargo».

Posiblemente la ley podía haber sido aquí también más clara para despejar las muchas dudas sobre una cuestión en la que, por ejemplo tras la lectura de la STS de 2 de enero de 2014 (NFJ053476), parece evidente que los criterios administrativos no siempre van en consonancia con los del TS.

Adicionalmente, habrá que ver cómo se desenvuelve y compatibiliza en la práctica con el también novedoso artículo 15 f) de la LIS que considera gastos no deducibles aquellos generados por conductas contrarias al ordenamiento jurídico (y como tal deben tomarse por ejemplo las prescripciones mercantiles y/o laborales aplicables).

En cualquier caso, se solventen o no en el IS las controversias hasta ahora existentes, la modificación no parece afectar a la imposición patrimonial en la que, llamativamente, la doctrina administrativa ha protegido los requisitos exigidos para alcanzar la exención en el IP (realización de labores directivas remuneradas por el sujeto pasivo o por algún miembro de su grupo de parentesco) de la «interferencia» de la doctrina del TS. También en estos impuestos es relevante la diferenciación —como parece reclamar el nuevo precepto de la LIS— de qué tipo concreto de labores se retribuyen a quien tiene con una sociedad más de una clase de vinculación.

La irrelevancia en estos impuestos de la óptica laboral que el TS lleva al IS la justifica la DGT, por ejemplo en la Consulta V3085/2014, de 13 de noviembre (NFC053068), del siguiente modo: «El escrito de consulta plantea que esa persona contratada para la ordenación de la actividad lo sea uno de los socios de la entidad. Sin entrar en consideraciones sobre la compatibilidad, desde una perspectiva estrictamente laboral, entre la condición de directivo de una entidad y, en su caso, con la de miembro de su Consejo de Administración de la entidad, cuestión que de forma explícita tampoco se desprende del escrito de consulta, la normativa fiscal no establece obstáculo alguno a que el ejercicio de funciones directivas puede desempeñarse tanto por miembros del Consejo de la entidad como por personal directivo de alta dirección. En ese sentido, el artículo 5.1 d) del RD 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio, toma en cuenta la circunstancia objetiva de que las funciones directivas —que deberán acreditarse fehacientemente mediante contrato o nombramiento— "impliquen una efectiva intervención en las decisiones de la empresa", ya sea en la condición de Presidente, Director General, Gerente, Administrador, Director de Departamento, Consejero o miembro del Consejo de Administración "o del órgano de administración equivalente"».

Con ese posicionamiento administrativo (en realidad basado en que los requisitos han de medirse «sin entrar en consideraciones sobre la compatibilidad, desde una perspectiva estrictamente laboral, entre la condición de directivo de una entidad y, en su caso, con la de miembro de su Consejo de Administración de la entidad»), y recordando también que en el IP no hay una norma similar al citado artículo 15 de la LIS, habría que concluir en la irrelevancia en este impuesto de la modificación del IS, aunque, incluso en el caso contrario, tal cambio legislativo parece ir en la línea que ha prevalecido en la imposición patrimonial de diferenciación de funciones y remuneraciones.

6. OPERACIONES VINCULADAS

Junto a otras relevantes modificaciones, el nuevo artículo 18 de la LIS incorpora algunas novedades con trascendencia en la imposición patrimonial:

6.1. SE ELIMINA LA POSIBILIDAD DE INSTAR LA TASACIÓN PERICIAL CONTRADICTORIA

Incluimos esta mención simplemente para subrayar el distinto juego que se da a los medios de impugnación del valor de mercado en los impuestos gestionados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) (IS e IRPF) y los gestionados por las CC. AA. Ciertamente entre el sentido final de lo que «protege» la valoración por mercado en las operaciones vinculadas en el IS y en el IRPF y en las comprobaciones de valor en el ISD y en el ITP y AJD, o incluso en los métodos de valoración en esos dos distintos ámbitos, puede haber diferencias. Pero no es menos indiscutible que, se quiera prevenir los efectos de los precios de transferencia o directamente el nivel recaudatorio, en los cuatro impuestos el remate procedimental se basa en una valoración por mercado.

Por eso resulta algo sorprendente que en unos impuestos (IS e IRPF) donde la tasación pericial contradictoria tenía una aparición menor (y, por tanto, un coste gestor aparentemente asumible), se prescindiera de ella cuando ofrecía una vía de impugnación específica de lo que en principio está vedado al pronunciamiento de las instancias revisoras administrativas y judiciales: la decisión sobre si la valoración es correcta o no. Siendo una vía impugnatoria adicional para el contribuyente, y no representando un lastre notable para la Administración, su desaparición habrá que justificarla en las singularidades valorativas de estos ajustes.

6.2. INEXISTENCIA DE RENTA EN LAS RESTITUCIONES PATRIMONIALES

Se ha incorporado, como novedad, la posibilidad de que no se aplique el denominado «ajuste secundario» cuando se proceda a la restitución patrimonial de las diferencias que se pongan de manifiesto como consecuencia de la incorrecta valoración a mercado de una determinada operación vinculada, remitiéndose a estos efectos a un ulterior desarrollo reglamentario, y aclarando que esta restitución no determinará la existencia de renta en las partes afectadas.

Dos cuestiones pueden condicionar el alcance y los efectos de esta medida en la imposición patrimonial:

- En el ISD la clave será la posible realización del hecho imponible del concepto «donaciones» y, en tal caso, la extensión o no a este impuesto de la regla de que la restitución no determina la existencia de renta.
- En la imposición indirecta, la consideración de la «restitución» como un mayor o menor precio.

Las posibilidades de calificación tributaria que abre la restitución patrimonial son múltiples. Limitando los casos a operaciones de compraventa apuntamos estas situaciones:

- En aquellos casos en los que se haya pactado un precio superior (por ejemplo 10) al valor de mercado (de 7), para quien lo cobró (A) y ahora «devuelve» ese exceso, la restitución afectará al IRPF o IS que pudiera proceder por la venta inicial.

Quien pagó inicialmente 10 y ahora recibe 3 (B), no parece realizar el hecho imponible de las adquisiciones lucrativas *inter vivos* por cuanto la liberalidad difícilmente será el ánimo latente en la restitución que hace A.

Supuesto que la operación haya sido onerosa y sujeta a TPO, se abre la cuestión de qué incidencia pueda tener la restitución en la base imponible de la primera transmisión. En una secuencia temporal lógica, la base imponible habría sido de 10 porque aunque la regla general es el valor real (7 en este ejemplo), el artículo 46 del TRITP y AJD hace prevalecer el mayor precio pagado. Y, muy probablemente, 10 sería también el valor declarado.

Si posteriormente se restituye el exceso del precio sobre el valor de mercado ($10 - 7 = 3$), no parece ni que pueda hablarse de que hay un precio distinto (lo que hay es una actuación posterior buscando determinada ventaja fiscal en el IS o IRPF), ni parece existir posibilidad de subsumir la situación en los casos del artículo 57.1 del TRITP y AJD regulador de las devoluciones cuando hay resolución, rescisión o nulidad del negocio inicial.

- La situación de que el precio pagado (7) sea inferior al valor de mercado (10) puede originar también la aplicación de los ajustes secundarios por operaciones vinculadas excepto que se proceda a la restitución. En esta alternativa, la «restitución» obligaría al comprador B a entregar un importe de 3 para «conciliar» la contraprestación inicial de 7 con el valor de mercado de 10. Tampoco aquí parece haber hecho imponible en el ISD.

En el ITP y AJD, y en la medida en que la restitución no se considere precio, el que B pague 3 más a A no podría considerarse para aplicar el artículo 46 antes citado. De ser así, la Administración autonómica, ante el conocimiento de la valoración de la AEAT por 10, debería instar el pertinente procedimiento para comprobar el valor de ese bien antes de usar esa cifra como base imponible del ITP.

En la hipótesis de que la restitución se considere un mayor precio, no haría falta incoar actuaciones de comprobación de valor pudiendo incrementarse la base imponible a la vista del precio finalmente pagado.

6.3. PRINCIPIO DE ESTANQUEIDAD

Despejando las posibles dudas que en la práctica hubiera sobre este tema, la LIS establece el principio de estanqueidad de la valoración, que se formula en una doble dirección, de tal forma que la valoración realizada conforme a la regulación específica de las operaciones vinculadas:

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

Los efectos prácticos de esta medida ya se han apuntado en el epígrafe 6.2 anterior: una valoración del IS o del IRPF no surtirá efectos en el ITP y AJD o el ISD sino que actuaría, desde la óptica de la Administración, como un «indicio» de que ese hecho imponible es susceptible de someterse a comprobación de valor. Pero siempre a través del procedimiento que proceda y reconociendo la posibilidad de tasación pericial contradictoria que se negó en el incoado a efectos de IRPF o IS.

Y al revés. Las actuaciones de comprobación de valor en ITP y AJD o ISD tienen ese mismo valor «indiciario» para posibles ajustes por operaciones vinculadas, no cabiendo en IRPF o IS la tasación pericial contradictoria de la que sí podrán usar los contribuyentes en aquellos impuestos.

7. LA DELIMITACIÓN DEL ESPACIO IVA-TPO

La modificación de la LIVA por la Ley 28/2014 también incide en un impuesto cedido como es el de ITP y AJD y, más en concreto, en las nuevas fronteras que delimitan la sujeción a uno u otro impuesto, especialmente en las operaciones inmobiliarias.

7.1. TRANSMISIÓN DE UNA UNIDAD ECONÓMICA AUTÓNOMA (UEA)

7.1.1. Unidad económica «potencial» y «en origen»

La modificación introducida por el legislador en el artículo 7 de la LIVA aparece en letra **negrita** en el párrafo siguiente:

«1.º La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan **o sean susceptibles de constituir** una unidad económica autónoma **en el transmitente**, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado cuatro, de esta ley».

Como es sabido, la imposición indirecta sobre inmuebles incluidos en la enajenación de patrimonios empresariales se resuelve fundamentalmente con las normas de no sujeción al IVA. Se resume tal régimen en que, cuando se transmite una unidad económica autónoma a alguien que va a realizar con tales bienes una actividad económica, la «empresa» transmitida está no sujeta al IVA, pero quedan gravados por TPO los bienes inmuebles que pudieran incluirse en ese conjunto de activos y pasivos.

Este esquema normativo deriva de la Ley 4/2008, aunque con anterioridad la doctrina y criterios administrativos ya venían acogiendo tal conclusión al amparo de su congruencia con las directivas europeas. Además del realce del concepto «unidad económica autónoma», la redacción vigente desde el 26 de diciembre de 2008 eliminó las referencias a transmisiones efectuadas a título sucesorio y a operaciones societarias, todas las cuales han de entenderse subsumidas en la nueva regla de no sujeción. Se flexibilizó, asimismo, el régimen de no sujeción, porque se aplica con independencia del régimen fiscal especial de neutralidad del IS y de que el adquirente continúe o no el ejercicio de la misma actividad.

En la exposición de motivos de la Ley 4/2008, como en la de la Ley 28/2014, se hacía referencia a que la actualización de los supuestos de no sujeción de la venta de negocios en marcha se debe a su adecuación a la jurisprudencia comunitaria. Aunque no se citaba, por tal jurisprudencia han de entenderse las Sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 27 de noviembre de 2003, dictada en el Asunto C-497/01 (NFJ015629), Zita Modes Sàrl, y de 29 de abril de 2004, Asunto C-137/02 (NFJ016629), Faxworld. Con anterioridad, el mismo Tribunal se había pronunciado incidentalmente en este ámbito en las Sentencias de 8 de junio de 2000, Asunto C-98/98 (NFJ009256), Midland Bank plc., y de 22 de febrero de 2001, Asunto C-408/98 (NFJ010200), Abbey National plc.

Dado que la modificación fundamental (la «actualización» que dice la exposición de motivos) fue que no era necesario transmitir la totalidad del patrimonio empresarial para alcanzar la no sujeción (sino una unidad económica autónoma), puede identificarse como germen justificativo de tal cambio lo señalado por el tribunal europeo en el apartado 40 de la Sentencia de 27 de noviembre de 2003 (NFJ015629) al decir que «el concepto de "transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes" debe entenderse en el sentido que comprende la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de

desarrollar una actividad económica autónoma, pero que no comprende la mera cesión de bienes, como la venta de existencias».

Recordado este antecedente, parecía ya claro en 2008 que la ley española debía modificarse, especialmente porque lo dictado por el Tribunal era seguido por la DGT del Ministerio de Economía y Hacienda y los tribunales económico-administrativos. Y la situación resultante (tener que considerar como norma aplicable algo distinto a lo fijado por la ley nacional) menoscababa la seguridad jurídica.

Ahora, según la exposición de motivos de la Ley 28/2014, «se clarifica la regulación de las operaciones no sujetas consecuencia de la transmisión global o parcial de un patrimonio empresarial o profesional, incorporando, a tal efecto, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de que se trate de la transmisión de una empresa o de una parte de la misma».

La oscuridad sobre la tributación de estas operaciones la había apreciado el TS cuando en su Sentencia de 28 de noviembre de 2013 (NFJ057391) afirmó literalmente, en referencia a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 27 de noviembre de 2003 [Asunto C-497/91 (NFJ015629), Zita Modes Sàrl], siempre clave en esta materia, que «... En la Sentencia del TJUE a que acabamos de referirnos no queda claro, ciertamente, si la unidad económica autónoma, que resulta suficiente para aplicar la regla de la "no entrega" ha de existir en sede del transmitente».

Posteriormente, la STS de 20 de julio de 2014 (NFJ056238) asume lo que ya dijo ese Tribunal en la STS de 19 de junio de 2013 (NFJ051207) sobre la anterior redacción de este artículo: «... La actual redacción del artículo 7.1.º de la Ley 37/1992 excluye el concepto tradicional de rama de actividad, refiriéndose solo a la transmisión de un conjunto de elementos que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad por sus propios medios en sede de la entidad adquirente. Esta doctrina impide aceptar el criterio que exige que en el IVA el conjunto de elementos transmitidos deben constituir una rama de actividad en sede de la entidad transmitente para que pueda aplicarse el supuesto de no sujeción al IVA previsto en la ley».

Es decir, parece que el TS interpretaba, es verdad que a efectos de restar importancia a la consideración como «rama de actividad» y para distinguir el proceder en el IS y en el IVA, que había que medir la UEA en sede del adquirente.

El criterio administrativo también parece que ha ido por esa línea porque la Consulta V394/2014 señaló que: «... Por tanto, la aplicación del supuesto de no sujeción exige que el conjunto de los elementos transmitidos objeto de consulta sea suficiente para permitir desarrollar en cada una de las sociedades receptoras una actividad económica autónoma».

En búsqueda de la claridad que reclama la exposición de motivos, parece evidente que los cambios operan un ampliación de los supuestos de no sujeción en el IVA, con los perversos efectos que ello tiene desde una perspectiva empresarial en el adquirente, porque la expulsión del IVA lleva, en el caso de que se incluya un inmueble en la transmisión de una UEA, a la tributación por TPO.

Los cambios son dos:

- No es necesario que exista realmente una UEA (en el transmitente), bastando con que pudiera existir. Planteado este cambio como una relajación de los requisitos definitivos del concepto, resulta algo contradictorio con la idea de que solo hay UEA, como luego se analizará, si se transmite una estructura organizativa. Es decir: basta para ser UEA que un conjunto de bienes pueda serlo, pero hay que transmitir una estructura organizativa para ganar la no sujeción. Dicho de otro modo, basta la potencial existencia de una UEA pero se exige la efectiva transmisión de una estructura organizativa.
- La existencia, real o potencial, de la UEA hay que medirla en el transmitente.

Que pueda aplicar la no sujeción propia de una UEA quien transmite algo que no utiliza como tal supone, parafraseando lo dicho por la STS de 28 de noviembre de 2013 (NFJ057391), que ese alguien está transmitiendo algo que no tiene. Pero la nueva ley, ajustándose a la interpretación del TJUE [deducida quizás de su STJUE de 10 de noviembre de 2011 (NFJ044772)], le reconoce el «beneficio».

Lo que tampoco parece tener fácil encaje con la idea de que basta que haya un conjunto de bienes potencialmente organizables como UEA para acceder a la no sujeción es que esa medición haya que hacerla en el transmitente. ¿Qué importancia tiene calibrarlo en sede del transmitente si lo relevante es la potencialidad de ese conjunto de bienes? ¿Es posible que esa masa patrimonial pueda ser potencialmente UEA para uno, el transmitente, y no para otro?

En cualquier caso, en lo que pueda tener de ampliación de los supuestos de no sujeción, la consecuencia en TPO es también la extensión de su ámbito de tributación.

7.1.2. La mera cesión de bienes o derechos

Desde la Ley 4/2008, la ley española mandaba considerar como mera cesión de bienes «la transmisión de bienes arrendados cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma».

La redacción sugería («a estos efectos, se considerará...») que no se estaba ejemplificando qué fuera la cesión de bienes, sino que se estaba definiendo esta. De este modo, cualquier transmisión que no incluía una estructura organizativa, fuera o no la totalidad de un patrimonio empresarial, estaba sujeta al impuesto.

Con la Ley 28/2014 los cambios son:

- La «mera cesión de bienes y derechos» pasa a ser una categoría autónoma que determina la exclusión del supuesto de no sujeción. Con la redacción anterior, en la

literalidad de la ley solo podía intuirse que ese concepto fuera la calificación alternativa a UEA. Ahora se deja claro que la transmisión de un conjunto de bienes puede ser una mera cesión de bienes o una entrega de una UEA y los distintos efectos de cada calificación.

- La exigencia de transmisión de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos para acceder a la no sujeción debe constatare en cualquier transmisión de bienes y no solo en la de bienes arrendados.
- Sustantivamente, la definición de lo que es mera cesión se mantiene con la Ley 28/2014 en términos parecidos, englobando en el concepto cualquier transmisión que no vaya acompañada de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos.

Lo que persiste, en la perspectiva-hipótesis de que el gravamen por TPO es «perjudicial» para la actividad económica, es la situación que se pasa a describir. Cuando se transmite un negocio en funcionamiento, pero que incorpora un inmueble, la operación estará no sujeta a IVA y el bien inmueble será gravado por TPO. Sin embargo, cuando lo transmitido sea un «negocio» que no incorpore estructura organizativa, la operación está sujeta a IVA. ¿Tiene verdadero sentido que, para el adquirente, resulte más gravoso adquirir un negocio «en marcha» que un conjunto de bienes? O formulado al revés, ¿qué mayor mérito incorpora la transmisión de un inmueble dentro de un conjunto de elementos frente al de una empresa con actividad económica para resultar con mejor tratamiento fiscal?

Entendemos que el ajuste a las directivas y jurisprudencia europeas explican la modificación legal, pero esta quizás incrementa, un poco más, la incongruencia en que se mueve la imposición indirecta en estos supuestos.

7.2. ENTREGAS DE TERRENOS RÚSTICOS

Conforme al artículo 20.Uno 20.º de la LIVA, están exentas las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, señalándose en el párrafo tercero las excepciones a esta exención que comprende dos letras. La letra a) se refiere a la no exención de las entregas de terrenos urbanizados o en curso de urbanización, con excepción de los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

Hasta ahora, esta exclusión de la exención quedaba condicionada a que fuese realizada por el promotor de la urbanización, condición que ahora se suprime.

Dado el existente criterio administrativo de equiparar prácticamente promotor a urbanizador y urbanizador a propietario, el requisito de ser promotor era redundante.

Así, la Consulta V0704/2014, de 13 de marzo (NFC050996), señaló que: a los efectos de los dispuesto en el artículo 20, apartado uno, número 20.º, de la ley del impuesto, una vez iniciado el

proceso de ejecución material de la urbanización de un terreno, ostenta la condición de promotor urbanizador el empresario o profesional propietario de dicho terreno, titular del derecho a participar en la ejecución de las actuaciones de transformación urbanística y de la obligación de asumir las cargas de la urbanización que recaen sobre su terreno.

Por tanto, la incidencia práctica de esta modificación, tanto en el IVA como en la definición del ámbito de tributación por el concepto TPO del ITP y AJD, también será menor.

7.3. JUNTAS DE COMPENSACIÓN

El artículo 20.Uno 21.º de la LIVA preveía la exención de las entregas de terrenos que se realicen como consecuencia de la aportación inicial a las juntas de compensación no fiduciarias, y las adjudicaciones de terrenos que se efectúen a los propietarios por las propias juntas de compensación en proporción a sus aportaciones.

Dado lo infrecuente de este tipo de juntas (porque en el ámbito urbanístico, cuando se operaba a través del sistema de compensación, lo habitual era que las juntas actuaran con carácter fiduciario y, por tanto, se devengaran en el IVA prestaciones de servicios y no entrega de bienes), la trascendencia práctica de la modificación vuelve a ser menor.

Como consecuencia de la supresión de esta exención, el supuesto previsiblemente más frecuente debería resolverse del siguiente modo:

- Cuando alguien que no sea sujeto pasivo del impuesto aporte a una junta de compensación no fiduciaria los terrenos, la operación estará no sujeta, pero la definitiva adjudicación de solares al particular sí estará sujeta sin exención dada la condición de sujeto pasivo de la junta de compensación.
- Si la aportación del terreno rústico la realiza un sujeto pasivo, la operación estará sujeta y exenta por el artículo 20.Uno.20.º, pero la adjudicación final de solares quedará sujeta sin exención.

Naturalmente este esquema deberá adaptarse en función de la condición jurídica y fáctica del terreno, la existencia o no de urbanización previa, la posibilidad de renuncia a la exención, etc.

7.4. RENUNCIA A LAS EXENCIONES EN OPERACIONES INMOBILIARIAS

En el artículo 20.Dos de la LIVA se regula la renuncia a las exenciones inmobiliarias, exigiéndose hasta el 31 de diciembre de 2014 que el empresario adquirente del inmueble, en función del destino previsible, tuviera derecho a la deducción total del IVA soportado por dicha adquisición.

La redacción anterior llevaba a valorar el destino previsible del bien y en función del mismo, si se tenía derecho al 100% de la deducción, procedía la renuncia.

Con la reforma se amplía el ámbito objetivo de la aplicación de la renuncia a las exenciones inmobiliarias al no vincular la misma a la exigencia de que el empresario o profesional adquirente tenga derecho a la deducción total del impuesto soportado en función del destino previsible en la adquisición del inmueble. Lo único que se exige es que dicho empresario tenga derecho a la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición o que lo tenga en función del destino previsible del inmueble adquirido.

La ampliación del ámbito viene por una doble vía:

- Basta con que se tenga derecho a la deducción parcial. El párrafo que explicaba qué se entiende por deducción total desaparece.
- Y, además, si no se tiene derecho ni total ni parcial, todavía cabe la renuncia si los bienes van a ser utilizados, incluso parcialmente, en operaciones con derecho a la deducción.

La comparación de los cambios habidos en esta modificación, de cierta trascendencia práctica, se refleja en el siguiente cuadro:

Redacción hasta 31 de diciembre de 2014	Redacción Ley 28/2014
Las exenciones relativas a los números 20.º, 21.º y 22.º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y, en función de su destino previsible, tenga derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones. Se entenderá que el adquirente tiene derecho a la deducción total cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año en el que se haya de soportar el Impuesto permita su deducción íntegra, incluso en el supuesto de cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales.	Las exenciones relativas a los números 20.º y 22.º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y: • se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado al realizar la adquisición o • , cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones, que originen el derecho a la deducción.

ASPECTOS CONFLICTIVOS RELACIONADOS CON LA TRIBUTACIÓN EN EL IRPF DE TRABAJADORES EXPATRIADOS RESIDENTES

Belén García Carretero

*Profesora Contratada Doctora de Derecho Financiero y Tributario
(Acreditada como Titular). UCM*

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 figura de los trabajadores desplazados es una realidad existente desde hace muchos años cuyo estudio, teniendo en cuenta las consecuencias económicas derivadas de la misma, resulta de gran interés atendiendo a nuestro panorama económico actual. Con relación a esa figura, los aspectos fiscales tienen un protagonismo indiscutible, por lo que numerosos Estados han adoptado diversas medidas tendentes a favorecer la salida y entrada de trabajadores. En concreto, en nuestra normativa reguladora del IRPF, con la finalidad de potenciar la salida de trabajadores que, sin perder su residencia en España, se desplacen fuera de nuestras fronteras con motivo de la prestación de un trabajo, se contienen distintos artículos entre los que destaca el artículo 7 p) donde se declara la exención de los rendimientos de trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero siempre que se cumplan determinados requisitos cuya concurrencia e interpretación genera importantes conflictos a cuyo análisis y solución dedicamos el presente trabajo.

Palabras claves: IRPF, residencia, rendimientos de trabajo y expatriados.

Fecha de entrada: 30-04-2014 / Fecha de aceptación: 10-07-2014 / Fecha de revisión: 30-01-2015

CONTROVERSIAL ISSUES IN TAXATION IN THE IRPF OF EXPATRIATE RESIDENT WORKERS

Belén García Carretero

ABSTRACT

The reality of the existence of displaced workers has been an issue for many years. The study of this reality and its economic consequences is of great interest, particularly given the current economic situation. The taxation of income earned by displaced workers is one of the most relevant issues affecting displaced workers. Accordingly, many countries have implemented an array of measures tending to favor the exit and entry of workers. In the particular case of Spain, the income tax (IRPF) statute, incorporates different measures that have the purpose of facilitating the entry and exit of workers that travel abroad to work but still keep their fiscal residence in Spain. A measure of particular interest is the one contained in article 7 p) of the IRPF, which specifies that work income obtained abroad is exempt as long as certain conditions are met. The interpretation of when and to what extent are these conditions met is a subject of debate among scholars and practitioners. This paper is devoted to clarify these issues.

Keywords: IRPF, residence, earned income and expatriate.

Sumario

- I. Introducción
- II. Circunstancias a valorar en caso de traslado: la importancia del aspecto fiscal y los distintos escenarios posibles
 - A. Desplazamiento con pérdida de residencia hacia un país no considerado como paraíso fiscal
 - B. Desplazamiento con pérdida de residencia hacia un país considerado como paraíso fiscal
 - C. Desplazamiento sin pérdida de residencia hacia un país no considerado como paraíso fiscal
 - D. Desplazamiento sin pérdida de residencia hacia un país considerado como paraíso fiscal
- III. Análisis de la exención por rendimientos de trabajo percibidos por trabajos realizados en el extranjero
 - A. Requisito general: la residencia en España
 - B. Requisitos específicos
 - C. Compatibilidad e incompatibilidad
- IV. Conclusión
- Bibliografía

I. INTRODUCCIÓN

Los movimientos de personas, capitales, bienes y servicios, característicos de una situación de internacionalización y globalización económica, se han visto incrementados como consecuencia de la crisis económica vivida que ha afectado, en gran medida, al mercado laboral. Estos movimientos, y en especial aquellos que conllevan un desplazamiento internacional de trabajadores, pueden generar importantes beneficios, como favorecer la internacionalización de nuestras empresas, la competitividad de las mismas o el incremento en la capacitación de nuestros trabajadores, pero también algunos inconvenientes entre los que cabe destacar el presumible riesgo de deslocalización de esas personas.

Con el objetivo de evitar la posible deslocalización de aquellas personas, numerosos Estados, y entre ellos España, han actuado desde el punto de vista normativo procurando incentivar tanto la entrada de nuevos trabajadores procedentes de otros países, los cuales adquieran su residencia en nuestro territorio, como la salida de nuestros trabajadores fuera de nuestras fronteras, los cuales no pierdan su residencia en nuestro país. En definitiva, se trata de sumar, y en ningún caso restar, es decir, favorecer la internacionalización de nuestras empresas y trabajadores incrementando además la recaudación generada por los mismos.

Dada la amplitud del tema, se impone la necesidad de delimitar con claridad el objetivo del mismo, que será el estudio de la diversa problemática suscitada en torno a la tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) de las personas que se desplazan fuera de nuestro país para desarrollar un trabajo por cuenta ajena sin perder su residencia en España. La consecución del mencionado objetivo se justifica en la gran relevancia que, tanto desde el punto de vista del trabajador como de la empresa, tiene el aspecto fiscal en orden a adoptar la decisión del traslado, así como por la importancia que para la Administración tributaria tiene el llevar a cabo un adecuado control de los mismos teniendo en cuenta los diversos aspectos fiscales implicados como retenciones, exenciones, deducciones, operaciones vinculadas o establecimiento permanente.

II. CIRCUNSTANCIAS A VALORAR EN CASO DE TRASLADO: LA IMPORTANCIA DEL ASPECTO FISCAL Y LOS DISTINTOS ESCENARIOS POSIBLES

Como se indicaba en el epígrafe anterior, aparte de la globalización e internacionalización económica, la situación de crisis se ha sumado a los dos factores anteriores generando un impor-

tante aumento de personas las cuales¹, ante las malas perspectivas laborales existentes en nuestro país, han optado, en unos casos por sí mismos y en otros impulsados por sus propias empresas², a buscar alternativas laborales en el exterior. Son numerosos los aspectos o circunstancias que son objeto de valoración a la hora de adoptar una decisión de esas características, entre las que podemos destacar las siguientes:

- Circunstancias personales: tiempo de estancia, existencia o no de familia y traslado o no con la misma (muchas veces dependerá de la duración de la estancia y del grado de desarrollo del país al que se produciría el traslado), país de destino, conocimiento del idioma y cultura del país de destino, entorno en el país de llegada (compañeros o compatriotas), vivienda, educación de los hijos, situación del cónyuge, cuestiones relacionadas con la Seguridad Social (si es posible o no la cotización en el país de origen, si afecta el traslado a la pensión de jubilación) u otras cuestiones prácticas como la necesidad o no de vender la casa o el coche del país de origen.
- Circunstancias profesionales: desarrollo profesional, mayor formación, reconocimiento de la empresa, promoción, mantenimiento o no del puesto de trabajo al regreso.
- Circunstancias económicas: retribución percibida³, compensación económica al cónyuge, reembolso de los gastos de traslado y/o visitas periódicas, consecuencias fiscales.

Muchas de las circunstancias indicadas variarán en función de si el trabajador continúa o no manteniendo su residencia en el país de origen a pesar del traslado. Especialmente este dato será determinante a la hora de concretar el aspecto que más nos interesa, el régimen fiscal del sujeto que adopta la decisión de traslado, sin duda, el conocimiento del mismo será uno de los aspectos más valorados en orden a adoptar una decisión de traslado. A estos efectos es importante indicar los distintos escenarios ante los que nos podríamos encontrar en caso de que el sujeto salga al exterior para desarrollar un trabajo, utilizando como elemento diferenciador la pérdida o no de residencia generada como consecuencia del desplazamiento y, en ambos casos, si el país al que se produce dicho desplazamiento tiene o no la consideración de paraíso fiscal.

¹ Durante el primer trimestre del año 2012 fueron 27.000 los españoles que decidieron abandonar el país. Dato publicado en el periódico *Expansión* de 5 de mayo de 2012.

² Con la finalidad, entre otras, de buscar nuevos mercados y compensar así la pérdida de ventas internas.

³ Algunos expertos indican que, a efectos de negociar la retribución percibida en caso de traslado, se suele acudir al denominado *índice Big Mac* –lo que vale la conocida hamburguesa en los distintos países–. *Vid.* opinión manifestada por José Ramón PÍN, titular de la Cátedra José Felipe Beltrán de Gobierno y Liderazgo en la Administración Pública, recogida en «Que tenga un buen viaje, expatriado», *Expansión*, Madrid, mayo, 2012, pág. 56.

A. DESPLAZAMIENTO CON PÉRDIDA DE RESIDENCIA HACIA UN PAÍS NO CONSIDERADO COMO PARAÍSO FISCAL

Un primer escenario ante el que nos podríamos encontrar es aquel caracterizado por que el desplazamiento genera una pérdida de residencia y el país de destino no es un país calificado como paraíso fiscal. En este caso a la hora de determinar el régimen fiscal aplicable debemos contemplar los denominados *exit tax* o impuestos de salida exigidos por algunos países en caso de traslado de residencia a otros países consistentes en el gravamen de las plusvalías latentes en el momento en que el contribuyente traslada su residencia al extranjero⁴.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ha emitido distintos pronunciamientos con relación a los *exit tax*⁵ entre los que cabe destacar las Sentencias del TJUE de 12 de marzo de 2004 [Asunto C-9/02, *Lasteyrie du Saillant* (NFI017164)] y de 7 de septiembre de 2006 [Asunto C-470/04, *Sr. N* (NFI024030)]. En ambas sentencias el Tribunal de Justicia ha manifestado que este tipo de impuestos, exigidos exclusivamente en los supuestos de traslado de residencia fiscal, son incompatibles con la libertad de establecimiento, pues ejercen un efecto disuasorio sobre el contribuyente que, en ejercicio de la mencionada libertad, tiene intención de trasladar su residencia, ya que se verá sometido a un trato desfavorable en comparación con la persona que mantiene su residencia cuyo devengo del impuesto no tendrán lugar hasta el momento en el que se produce la venta.

En cuanto a la posibilidad de que la mencionada restricción de la libertad de establecimiento persiga un objetivo legítimo compatible con el Tratado y se justifique por razones de interés general, el Tribunal de Luxemburgo indica en la sentencia *Lasteyrie du Saillant* que la restricción puede estar justificada en la necesidad de evitar mecanismos abusivos, pero estima que, en tal caso, el legislador deberá conceder un aplazamiento sin garantías o bien limitar el gravamen a los casos en que el cambio de residencia tenga un carácter fugaz y artificioso.

Por su parte en la sentencia *Sr. N*, con relación a la normativa neerlandesa que exigía un impuesto correspondiente a las plusvalías latentes de participaciones significativas en ciertas sociedades cuyo pago podía aplazarse durante diez años mediante la aportación de garantía suficiente, el Tribunal de Justicia manifiesta que, en esa normativa, la restricción de la libertad de establecimiento se produce por tres vías: 1) Devengo del impuesto en el momento del traslado; 2) Exigen-

⁴ *Vid.*, entre otros sobre este tema, RIBES RIBES, A.: *Los impuestos de salida*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2014. HERRERA MOLINA, P. M.: «Exit taxes y libertades comunitarias: ¿Contradicciones o evolución en la jurisprudencia del TJUE?», *Revista General de Derecho Europeo*, núm. 29, 2013. MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Los impuestos de salida y el derecho comunitario europeo a la luz de la legislación española», *Crónica Tributaria*, número 125, 2007. MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M.: «Los impuestos de salida: un análisis actualizado de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea», *Quincena Fiscal*, núm. 4, 2012.

⁵ Sobre esta materia también se ha posicionado la Comisión Europea indicando las directrices que deberían observar los Estados miembros a la hora de configurar y aplicar sus impuestos de salida en relación con los traslados de residencia a otro Estado miembro por parte de personas físicas y entidades, a través de una Comunicación de 2006, *Exit Taxation and the need for Co-ordination of Member States tax policies* [COM (2006)825 final].

cia de presentar una declaración-liquidación (debe tenerse en cuenta el coste indirecto que supone su elaboración), y 3) Necesidad de aportar garantía para conseguir su aplazamiento. El TJUE entiende que estas restricciones pueden estar justificadas por la necesidad de salvaguardar el reparto equilibrado del poder tributario siempre y cuando sean proporcionadas, es decir, no vayan más allá de lo necesario para conseguir su fin. Mientras que el Tribunal de Justicia considera proporcionadas las dos primeras restricciones⁶, no estima lo mismo respecto de la tercera al valorar como desproporcionada la exigencia de una garantía para la concesión de un aplazamiento, manifestando que la directivas de asistencia mutua en materia de intercambio de información y de recaudación suponen una protección suficiente del crédito tributario⁷. En definitiva, el Tribunal de Luxemburgo indica dos de los requisitos que debe cumplir la normativa reguladora de un impuesto de salida para que sea proporcionado: 1) Que se conceda aplazamiento sin garantías y 2) Que a la hora de cobrar el impuesto se tuvieran en cuenta las minusvalías sufridas en el nuevo Estado de residencia⁸.

A raíz de estas sentencias la mayor parte de los Estados miembros, en cuya normativa se contemplaba la aplicación de estos impuestos, los han suprimido o, al menos, modificado atendiendo a lo manifestado por el TJUE en su jurisprudencia. En realidad, para ajustarse a la jurisprudencia comunitaria en esta materia, tal y como indican los profesores FALCÓN Y TELLA y PULIDO GUERRA, «... basta con exigir la declaración de la plusvalía y suspender o aplazar la obligación de ingresar hasta que se produzca la venta de forma incondicional (sin exigir garantía, ni que se nombre representante, etc.), pero permitiendo además corregir a la baja la base imponible si con posterioridad al traslado de residencia baja el valor de mercado». En caso de que se conceda una suspensión o aplazamiento incondicionado, los mencionados autores continúan manifestando que los Estados miembros que quieran exigir el impuesto deberán recabar el auxilio del Estado de la nueva residencia acudiendo a los procedimientos previstos en las directivas y, además, han de asegurarse de que no se produce una doble imposición pues si el Estado miembro que aplica el *exit tax* no corrige la doble imposición, se infringiría la libertad de establecimiento⁹.

⁶ Respecto a la exigencia consistente en el anticipo del devengo del impuesto al momento del traslado de residencia, el Tribunal de Justicia lo considera proporcionado siempre que la eventual recaudación del impuesto «tuviera íntegramente en cuenta las minusvalías susceptibles de producirse con posterioridad al traslado del domicilio del contribuyente interesado, excepto si ya se hubieran tenido en cuenta tales minusvalías en el Estado miembro de acogida» (FJ 54). En cuanto a la obligación de presentar declaración-liquidación en el momento del traslado, el TJUE también la califica como proporcionada indicando que «aunque hubiera sido posible liquidar solo a posteriori en la fecha de la enajenación de los títulos, la parte del impuesto correspondiente al Estado miembro de origen, ello no habría hecho que tal contribuyente contrajera obligaciones menos importantes. Además de la declaración tributaria que debería haber presentado a los servicios competentes neerlandeses en el momento de la cesión de sus participaciones, habría estado obligado a conservar todos los justificantes de la determinación del valor de mercado de estas en el momento del traslado de su domicilio, así como, en su caso, de los posibles gastos deducibles» (FJ 50).

⁷ Vid. FJ 52 y 53.

⁸ Vid. HERRERA MOLINA, P. M.: «Exit taxes y libertades comunitarias: ¿Contradicciones o evolución en la jurisprudencia del TJUE?», *op. cit.*, pág. 14.

⁹ FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E.: *Derecho Fiscal Internacional*, 2.ª edición, Marcial Pons, Madrid, 2013, págs. 53 y 54.

En nuestra normativa reguladora del IRPF¹⁰ se contiene, además de algunos preceptos cuya aplicación puede generar unos efectos restrictivos o al menos disuasorios en los supuestos de cambio de residencia, un impuesto de salida propiamente dicho. Se trata de los artículos 14.3, 8.2 y 95 bis¹¹ de la LIRPF.

En el artículo 14 de la LIRPF se regula la imputación temporal de rentas permitiendo que el contribuyente opte en ocasiones por criterios de imputación temporal distintos del devengo, consiguiendo así el diferimiento del tributo. Sin embargo, en el apartado 3.º de dicho artículo se recoge una regla especial en el supuesto de que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, en este caso se dispone que «todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último periodo impositivo que deba declararse por este impuesto, en las condiciones que se fijen reglamentariamente, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno».

La Comisión, al considerar que este precepto vulneraba la libertad de establecimiento, inició un procedimiento de infracción contra España que finalmente concluyó en una demanda ante el Tribunal de Justicia originando la Sentencia de 12 de julio de 2012¹², en la que el Tribunal ha manifestado que «... en efecto, en virtud de la legislación nacional controvertida el traslado del domicilio fuera del territorio español, en el marco del ejercicio de los derechos que garantizan los artículos 39 y 43 de la CE, implica para el contribuyente la obligación de pagar los correspondientes impuestos con anterioridad al momento en que deben hacerlo los contribuyentes que continúan residiendo en España. Esta diferencia de trato puede resultar desfavorable, en el aspecto financiero, para aquellas personas que trasladan su residencia al extranjero, al obligar a incluir rentas pendientes de imputación en la base imponible del último ejercicio en el que tales personas eran residentes en ese país»¹³. A raíz de esta sentencia, España se ha visto obligada a modificar la LIRPF con el fin de permitir a quienes trasladan su residencia hacia otro Estado miembro que

¹⁰ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, modificada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre.

¹¹ *Vid.*, sobre este tema, MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Los impuestos de salida y el derecho comunitario europeo a la luz de la legislación española», *op. cit.*, págs. 50-56. Estos autores también hacen referencia al artículo 88.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades (TRLIS), donde se regula el régimen sustantivo de tributación de los socios en las operaciones de fusión, absorción y escisión total o parcial, consistiendo la regla principal en el diferimiento de la tributación de las plusvalías que pudiera obtener un socio, persona física, como consecuencia de una operación de reestructuración empresarial amparada por el régimen especial de «Fusiones». Lo dispuesto en el apartado 3 plantea problemas de compatibilidad con el Derecho comunitario en la medida en que establece una regla especial para los supuestos en los que el socio pierde la condición de residente en territorio español, en cuyo caso ha de integrar en la base imponible del periodo impositivo en que se produce tal circunstancia, la diferencia entre el valor normal de mercado, en el momento de cambio de residencia, de las acciones o participaciones recibidas en la operación de reestructuración empresarial y el valor que a efectos fiscales tengan los mismos, corregido, en su caso, en el importe de la pérdidas de valor que hayan sido fiscalmente deducibles.

¹² STJUE de 12 de julio de 2012, Asunto C-269/09, Comisión/España (NFJ047562).

¹³ FJ 57.

retrasen su tributación por las rentas pendientes de imputación hasta el ejercicio en que habrían declarado las mismas si hubiesen mantenido su residencia en España. Continúa exigiéndose la presentación de una declaración complementaria por el último ejercicio en el que se ha sido residente, pero dicha declaración puede retrasarse, sin generación de intereses o recargo alguno, hasta el momento de obtención de la renta¹⁴.

Por su parte, desde la perspectiva de la compatibilidad con la normativa comunitaria, lo dispuesto en el artículo 8.2 de la LIRPF también, desde nuestro punto de vista, puede resultar incompatible con el Derecho comunitario. Sin embargo, en la medida en que su aplicación está prevista respecto a personas de nacionalidad española que trasladan su residencia hacia un paraíso fiscal será analizado en el epígrafe correspondiente.

Recientemente, con ocasión de la aprobación de las modificaciones sufridas en la actual normativa reguladora del IRPF, se ha añadido una sección 7.^a en el título X de la LIRPF donde, por primera vez, se recoge un impuesto de salida propiamente dicho. Se trata del artículo 95 bis que se aplicará con relación a determinados supuestos en los que un contribuyente por este impuesto que sea titular de participaciones significativas, pierda su condición de contribuyente por cambio de residencia. En esos supuestos, deberán integrarse en la renta del ahorro del último periodo impositivo que deba declararse las ganancias patrimoniales consideradas por diferencia entre el valor de mercado de las acciones o participaciones de cualquier tipo de entidad cuya titularidad corresponda al contribuyente, y su valor de adquisición. Pero la aplicación de este régimen especial exige la concurrencia de una serie de requisitos como que el contribuyente hubiese tenido la condición de residente en España durante al menos 10 de los 15 periodos impositivos anteriores al último que deba declararse y que la participación del contribuyente en la entidad fuese significativa, considerando que cumple este requisito siempre que el valor de mercado de las acciones o participaciones exceda, conjuntamente, de 4.000.000 de euros o cuando, no excediendo de dicho valor, el porcentaje de participación en la entidad sea superior al 25 %, siempre que el valor de mercado de las acciones o participaciones en la citada entidad exceda de 1.000.000 de euros.

Debemos recordar, una vez más, que la aplicación de este impuesto de salida supone el sometimiento a gravamen de una ganancia patrimonial que aún no se ha realizado con el único objetivo de evitar la eventual pérdida recaudatoria que puede derivarse del cambio de residencia. Por tanto, dicha medida no está exenta de críticas entre otros motivos debido a que realmente no

¹⁴ Vid. artículo 14.3 redactado, con efectos desde 1 de enero de 2013, por el apartado uno de la disposición final décima de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica: «Cuando el traslado de residencia se produzca a otro Estado miembro de la Unión Europea, el contribuyente podrá optar por imputar las rentas pendientes conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior, o por presentar a medida en que se vayan obteniendo cada una de las rentas pendientes de imputación, una autoliquidación complementaria sin sanción, ni intereses de demora ni recargo alguno, correspondiente al último periodo que deba declararse por este impuesto. La autoliquidación se presentará en el plazo de declaración del periodo impositivo en el que hubiera correspondido imputar dichas rentas en caso de no haberse producido la pérdida de la condición de contribuyente».

existe ninguna ganancia de patrimonio propiamente dicha, ya que el mero hecho de cambiar de residencia no supone ninguna alteración en la composición del patrimonio y, además, porque al no tenerse en cuenta la legislación del Estado al que se produce el cambio de residencia, pueden incurrirse en el riesgo de la doble imposición.

No obstante, con la finalidad de minimizar algunas de las posibles críticas generadas por la aprobación del *exit tax* y procurar evitar problemas de compatibilidad con el Derecho comunitario, se prevén distintos supuestos en los que se flexibilizan los efectos derivados de la aplicación de este régimen. Así, cuando se trate de estancias temporales por motivos laborales a países o territorios que no tengan la consideración de paraísos fiscales, o por cualquier otro motivo a un país con el que España tenga suscrito convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información, se posibilita que el contribuyente solicite un aplazamiento del pago de la deuda que corresponda a las ganancias patrimoniales o, en determinadas condiciones, que solicite la devolución cuando recupere la condición de contribuyente en la medida en que las acciones o participaciones no se hayan transmitido devengándose, además, intereses de demora desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución. También, cuando el cambio de residencia se produzca a otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información, se permite que el contribuyente pueda optar por aplicar las siguientes especialidades:

- a) La ganancia patrimonial únicamente deberá ser objeto de autoliquidación cuando en el plazo de los diez ejercicios siguientes al último que deba declararse por este impuesto se produzca alguna de las siguientes circunstancias: transmisión *inter vivos* de las acciones o participaciones, pérdida de la condición de residente en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo o incumplimiento de las obligaciones de comunicación.
- b) En el supuesto de transmisión de las acciones o participaciones, la cuantía de la ganancia patrimonial se minorará en la diferencia positiva entre el valor de mercado de las acciones o participaciones y su valor de transmisión.

Finalmente, en la determinación del régimen fiscal aplicable a los trabajadores que se trasladan hacia otro país, no calificado como paraíso fiscal perdiendo su residencia en España, es importante hacer referencia a lo dispuesto en el artículo 32 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes¹⁵ (TRLIRNR) y en su desarrollo reglamentario¹⁶, donde se contempla la posibilidad, a efectos de retenciones e ingresos a cuenta, de que los trabajadores por cuenta ajena que, sin ser contribuyentes por el IRNR vayan a adquirir dicha condición como consecuencia de

¹⁵ Aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (BOE número 62, de 12 de marzo), modificado por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre.

¹⁶ Artículo 17 del Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

su desplazamiento al extranjero, puedan comunicárselo a la Administración tributaria¹⁷ que, a la vista de la comunicación y documentación presentadas, podrá expedir al trabajador un documento acreditativo en el que conste la fecha a partir de la cual se practicarán las retenciones por el IRNR. Un ejemplar del documento expedido por la Administración será entregado por el trabajador al pagador de sus rendimientos de trabajo, no obstante, el trabajador no queda exonerado de acreditar su nueva residencia fiscal ante la Administración tributaria.

B. DESPLAZAMIENTO CON PÉRDIDA DE RESIDENCIA HACIA UN PAÍS CONSIDERADO COMO PARAÍSO FISCAL

El segundo de los escenarios posibles vendría marcado por dos notas: pérdida de residencia y traslado a un paraíso fiscal. La determinación del régimen jurídico aplicable en este caso exige hacer referencia a lo dispuesto en el artículo 8.2 de la LIRPF, en virtud del cual las personas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal no perderán su condición de contribuyentes por el IRPF en el periodo impositivo en el que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro periodos impositivos siguientes. Se trata de un supuesto denominado «residencia fiscal extendida» o *extended unlimited tax liability* y caracterizado por la exigencia de un impuesto denominado *training tax*, que, generalmente, es el mismo que se aplica a los residentes y se exige durante la extensión o prolongación de la sujeción por la renta mundial¹⁸.

La figura indicada, teniendo en cuenta el periodo en el que se entiende prorrogada la residencia fiscal, es conocida en nuestro país como «cuarentena fiscal» y desde su creación ha planteado numerosas dudas en torno a la constitucionalidad¹⁹ de la misma y su compatibilidad con el Derecho comunitario²⁰. Además, por lo que a los trabajadores desplazados se refiere, supone un

¹⁷ El modelo que debe ser presentado a estos efectos es el 247.

¹⁸ Mientras que en algunos países como Finlandia, Suecia, Hungría, Reino Unido o Irlanda exigen el *training tax* con independencia de que si el país o territorio al que se produce el traslado es o no considerado como un paraíso fiscal, otros países como el nuestro, Italia o Portugal lo exigen solo en los supuestos en los que el traslado se produce hacia un país o territorio considerado como paraíso fiscal.

¹⁹ Así, si se analiza el artículo 8.2 atendiendo a la técnica de la proporcionalidad elaborada por nuestro Tribunal Constitucional, puede afirmarse que nos encontramos ante un precepto que persigue una finalidad legítima, como es el evitar la evasión fiscal, pero el medio no es proporcionado, pues al presumir *iuris et de iure* que todos los traslados tienen motivación evasiva o fraudulenta sin permitir prueba en contrario, obliga a todos a seguir tributando durante cinco años violándose así el principio de igualdad del artículo 14 de la Constitución por falta de proporcionalidad. *Vid.*, también sobre esta cuestión, PUIGI VILADOMU, S.: «Paraísos fiscales y Residencia Fiscal según el nuevo IRPF», *Noticias Jurídicas*, septiembre, 1999, pág. 5.

²⁰ Desde el punto de vista del Derecho comunitario, la figura objeto de análisis puede resultar incompatible con la libre circulación de trabajadores o con la libertad de establecimiento en la medida en que el cambio de residencia se produzca hacia un Estado miembro incluido en la lista de paraísos fiscales. Así, cabe tener en cuenta que la lista español-

importante obstáculo que desincentiva claramente la posibilidad de llevar a cabo ese desplazamiento por unos motivos absolutamente legítimos como son los laborales, en la medida en que, dada su configuración como una presunción *iuris et de iure*, no permite la posibilidad de eludir su aplicación mediante la aportación de prueba que justifique que se ha producido un cambio de residencia real y efectivo el cual se ha originado por un motivo válido, como podría ser la presentación de un contrato de trabajo que justifique el carácter laboral de su desplazamiento. En este sentido cabe destacar que durante varios años la figura analizada ha afectado a un importante número de trabajadores españoles que trasladaron su residencia a Andorra por motivos exclusivamente laborales y no con una finalidad de planificación fiscal, teniendo que tributar por su renta mundial en España durante el tiempo establecido, ya que este territorio ha sido considerado como paraíso fiscal hasta el 10 de febrero de 2011, fecha de entrada en vigor del Acuerdo entre el Reino de España y el Principado de Andorra para el intercambio de información en materia fiscal²¹. Esta situación se corrigió mediante la disposición adicional vigésimo primera de la Ley 35/2006 de IRPF, donde se disponía expresamente la no aplicación del artículo 8.2 de la LIRPF a las personas físicas residentes en el Principado de Andorra que acrediten su condición de trabajadores asalariados siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- 1.º Que el desplazamiento sea consecuencia de un contrato de trabajo con una empresa o entidad residente en el citado territorio.
- 2.º Que el trabajo se preste de forma efectiva y exclusiva en el citado territorio.
- 3.º Que los rendimientos del trabajo derivados de dicho contrato representen al menos el 75 % de su renta anual, y no excedan de cinco veces el importe del indicador público de renta de efectos múltiples.

la de paraísos fiscales, aprobada por el Real Decreto 1080/1991 y modificada por el Real Decreto 116/2003, incluye Estados miembros de la Unión Europea como Chipre y Estados parte del Acuerdo del Espacio Económico Europeo (AEEE/EFTA) como Liechtenstein. Además, algunos autores también han puesto de relieve que la cláusula antiabuso española no está configurada para evitar montajes puramente abusivos o totalmente artificiales como *U-turns*, sino que se aplica a toda operación de cambio de residencia hacia un paraíso fiscal con independencia de que se trate de un movimiento elusivo o legítimo, esta configuración de la cláusula antiabuso española es lo que plantea serias dudas de compatibilidad con la jurisprudencia del TJUE sobre medidas nacionales antielusión fiscal, allí donde la norma se aplica en relación con el cambio de residencia a un territorio Estado miembro de la Unión Europea o incluso también frente a un Estado parte del AEEE calificados como paraísos fiscales. *Vid.* MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARREIRO, J. M.: «Los impuestos de salida y el derecho comunitario europeo a la luz de la legislación española», *op. cit.*, pág. 52. No obstante, hay que tener en cuenta que, conforme a la actual normativa reguladora del IRPF, desde el 1 de enero de 2015 la actualización de la lista de paraísos fiscales deja de tener carácter automático y deberá realizarse de manera expresa teniendo en cuenta una serie de criterios en virtud de los cuales la DGT ha emitido un informe, de 23 de diciembre de 2014, en el que corrige la lista oficial de 48 paraísos que establecía el Decreto de 1991 debido a la firma de CDI y acuerdos que han suscrito los 15 territorios que han perdido la consideración de paraíso: se trata de Andorra, Antillas Neerlandesas, Aruba, Chipre, Emiratos Árabes Unidos, Hong Kong, Bahamas, Barbados, Jamaica, Malta, Trinidad y Tobago, Luxemburgo, Panamá, San Marino y Singapur. Cabe destacar que aún siguen en la lista territorios como Gibraltar o Liechtenstein.

²¹ BOE de 23 de noviembre de 2010.

La Ley 26/2014²² modifica radicalmente el contenido de la disposición adicional vigésimo primera sin hacer referencia alguna a la excepción indicada, ya que no es necesario pues, como ya ha quedado apuntado, con fecha de 10 de febrero de 2011, Andorra ha dejado de considerarse como paraíso fiscal. Además, cabe destacar que, al hilo de la supresión del automatismo en la actualización de la lista de paraísos fiscales y la necesidad de su actualización de forma expresa atendiendo a unos criterios establecidos, la Dirección General de Tributos (DGT) el 23 de diciembre de 2014 ha emitido un informe en el que se indica que Andorra ha perdido su consideración como paraíso fiscal.

Lo cierto es que nuestra normativa reguladora ya con carácter previo, es decir, antes de que se consiga acreditar la nueva residencia en el paraíso fiscal, limita de forma importante estos desplazamientos al establecer en el artículo 9.1 a) de la LIRPF, a efectos de la no aplicación del cómputo de las ausencias esporádicas como presencias en territorio español para determinar la concurrencia del criterio de permanencia, que en el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria, además del certificado acreditativo de la residencia fiscal, podrá exigir que se pruebe la permanencia en este durante 183 días en el año natural. En consecuencia, aun cuando se deja a la discrecionalidad de la Administración, hay muchas posibilidades de que la persona que se traslada a un paraíso fiscal para desarrollar su trabajo ni tan siquiera consiga dejar de tributar por su renta mundial en España de forma indefinida, salvo que además de aportar el certificado de residencia y realizar la difícil prueba consistente en la permanencia durante 183 días en el paraíso fiscal, no se le pueda considerar residente por aplicación de ninguno de los criterios recogidos en el artículo 9 de la LIRPF.

Para completar el estudio del régimen jurídico aplicable al trabajador que cambia su residencia hacia un paraíso fiscal, cabe hacer referencia de nuevo al artículo 95 bis de la LIRPF en virtud del cual, si el trabajador que traslada su residencia hacia un paraíso fiscal es titular de participaciones significativas, las ganancias patrimoniales derivadas de las mismas se imputarán al último periodo impositivo en que el contribuyente tenga su residencia habitual en territorio español, y para su cómputo se tomará el valor de mercado de las acciones o participaciones en la fecha de devengo de dicho periodo impositivo. En caso de que se transmitan las acciones o participaciones en un periodo impositivo en que el contribuyente mantenga tal condición, debido a la aplicación de lo dispuesto en el artículo 8.2 de la LIRPF, para el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial correspondiente a la transmisión se tomará como valor de adquisición el valor de mercado de las acciones o participaciones que se hubiera tenido en cuenta para determinar la ganancia patrimonial prevista en el artículo 95 bis.

En conclusión, nos encontramos ante unas medidas que persiguen evitar en todo caso los cambios ficticios de residencia hacia un paraíso fiscal e incluso también los cambios reales de

²² 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.

residencia hacia ese tipo de territorios sin un motivo económico o personal válido, cuyos efectos colaterales afectan de forma muy relevante a las personas que, por sí mismas o movidas por sus empresas, se trasladan a alguno de esos territorios para desarrollar allí su trabajo vulnerándose en algunos casos también su libertad de circulación. Por todo ello, aun cuando solo afectase al personal asalariado, sería deseable el que se llevase a cabo una modificación de la normativa analizada pudiendo resultar de utilidad a estos efectos lo que, antes de las modificaciones introducidas por la Ley 26/2014, se recogía en la disposición adicional vigésimo primera de la LIRPF.

Finalmente cabe destacar que en estos supuestos, lo dispuesto en el artículo 32 del TRLIRNR y en su desarrollo reglamentario recogido en el artículo 17 analizado en el epígrafe anterior, no podrá ser aplicado ni en el periodo impositivo en el que se produzca el cambio de residencia ni en los cuatro siguientes, porque conforme a lo establecido en el artículo 8.2 de la LIRPF durante ese tiempo el sujeto no perderá la condición de contribuyente por el IRPF. Por lo tanto, deberá tributar por su renta mundial en España pudiendo deducirse los impuestos efectivamente satisfechos en el paraíso fiscal con el límite de lo que tendría que pagar en España de haber sido gravados en territorio español.

C. DESPLAZAMIENTO SIN PÉRDIDA DE RESIDENCIA HACIA UN PAÍS NO CONSIDERADO COMO PARAÍSO FISCAL

El tercer escenario vendría caracterizado por la realización de un desplazamiento que no conlleve pérdida de residencia hacia un país no considerado como paraíso fiscal. El precepto fundamental a tener en cuenta en la determinación del régimen jurídico aplicable en este caso es el artículo 7 p) de la LIRPF²³, dedicado a la determinación de las rentas exentas del IRPF, que recoge en su apartado p) la exención aplicable respecto de los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

«1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

2.º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el

²³ Su desarrollo reglamentario se recoge en el artículo 6 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información».

La mencionada exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales, y será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el artículo 9 A) número 3 letra b) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF)²⁴, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención.

El análisis de los aspectos conflictivos generados por la aplicación del artículo 7 p) de la LIRPF constituye el objetivo fundamental de este trabajo dedicado al estudio del régimen fiscal aplicable en el IRPF a los trabajadores residentes expatriados que podrían ser definidos como aquellas personas físicas que, sin perder su residencia en España, se desplazan al extranjero para desarrollar su trabajo obteniendo por la realización del mismo rendimientos que pueden ser calificados como rendimientos del trabajo.

Otro artículo importante a tener en cuenta también al respecto es el artículo 9 del RIRPF, en cuya letra A) se recoge el régimen de dietas exceptuadas de gravamen respecto de los trabajadores desplazados al extranjero por menos de nueve meses y el régimen de excesos excluidos de tributación. A diferencia de lo dispuesto en el artículo 7 p) de la LIRPF, lo recogido en el artículo 9 del RIRPF sí podría aplicarse en los supuestos de traslado hacia un paraíso fiscal.

D. DESPLAZAMIENTO SIN PÉRDIDA DE RESIDENCIA HACIA UN PAÍS CONSIDERADO COMO PARAÍSO FISCAL

El último de los escenarios posibles estaría caracterizado por un desplazamiento que no provocase la pérdida de residencia hacia un país o territorio considerado como paraíso fiscal. La determinación del régimen tributario a aplicar en ese caso vendría marcada, como se apuntó en el epígrafe anterior, por el denominado «régimen de excesos» recogido en el artículo 9 A) 3 b) 4.º del RIRPF, donde se establece que tendrán la consideración de dieta exceptuada de gravamen determinadas cantidades las cuales, por lo que a los empleados de empresas con destino en el extranjero se refiere, son:

«4.º El exceso que perciban (...) sobre las retribuciones totales que obtendrían por sueldos, jornales, antigüedad, pagas extraordinarias, incluso la de beneficios, ayuda

²⁴ Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de planes y fondos de pensiones aprobado por el Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.

familiar o cualquier otro concepto, por razón de cargo, empleo, categoría o profesión en el supuesto de hallarse destinados en España».

También, en la medida en que se cumplan las distintas condiciones y requisitos previstos en el reglamento²⁵, sería aplicable el régimen de dietas exceptuadas de gravamen respecto de los trabajadores desplazados al extranjero por menos de nueve meses.

III. ANÁLISIS DE LA EXENCIÓN POR RENDIMIENTOS DE TRABAJO PERCIBIDOS POR TRABAJOS REALIZADOS EN EL EXTRANJERO

La aplicación de lo dispuesto en el artículo 7 p) de la LIRPF exige la concurrencia de una serie de requisitos que, con la finalidad de proceder al análisis de los mismos, podemos diferenciar entre un requisito de carácter general, en la medida en que la concurrencia del mismo en principio es imprescindible para la aplicación de la LIRPF, y requisitos de carácter específico, cuyo cumplimiento se exige expresamente para la aplicación del artículo 7 p) de la LIRPF. Además, es necesario el respeto de un límite de carácter cuantitativo así como la observancia de una incompatibilidad en su aplicación respecto del régimen de excesos recogido en el artículo 9 A) 3 b) 4.º del RIRPF. Al estudio de estos elementos dedicamos este epígrafe.

A. REQUISITO GENERAL: LA RESIDENCIA EN ESPAÑA

La exención recogida en el artículo 7 p) de la LIRPF solo será aplicable respecto de los contribuyentes por el IRPF, personas físicas residentes en territorio español²⁶ que, sin perder su condición de residentes en nuestro país, se desplazan al extranjero para realizar una actividad laboral. Por tanto, un primer requisito de carácter subjetivo y de concurrencia necesaria en orden a la aplicación de la exención recogida en el artículo 7 p) de la LIRPF es la residencia en territorio español.

²⁵ Vid. artículo 9 A) del RIRPF.

²⁶ Cabe destacar que no existe una equivalencia exacta entre la figura del contribuyente por el IRPF y el residente en territorio español, porque en nuestra normativa se contempla la posibilidad tanto de contribuyentes por el IRPF que no son residentes en España como de residentes en nuestro país que no son contribuyentes por el IRPF. En el primer caso nos encontraríamos además de la denominada «cuarentena fiscal» ya analizada (art. 8.2 LIRPF), el supuesto previsto en el artículo 8.1 b) de la LIRPF respecto de determinadas personas con nacionalidad española que trasladan su residencia al extranjero con motivo del desempeño de un cargo o empleo oficial a favor del Estado español (diplomáticos, cónsules, funcionarios...) y el recogido en el artículo 46 del TRLIRNR con relación a los contribuyentes por el IRNR que sean residentes en alguno de los Estados miembros de la Unión Europea y cumplan determinadas condiciones. En cuanto al segundo caso, encajaría en el mismo, tanto el supuesto previsto en el artículo 9.2 de la LIRPF respecto de nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en España como consecuencia del desempeño de un cargo o empleo oficial a favor su respectivo estado, como el régimen especial para trabajadores desplazados recogido en el artículo 93 de la LIRPF con relación a determinadas personas físicas que, aun siendo residentes en nuestro país, se les concede la opción de tributar por el IRNR durante un determinado periodo de tiempo.

a) Criterios determinantes de la residencia fiscal

El artículo 9 de la LIRPF recoge los criterios de cuya concurrencia dependerá la consideración de una persona como residente en España. Dichos criterios son tres:

- La permanencia más de 183 días, durante el año natural, en territorio español, computándose las ausencias esporádicas como tiempo de permanencia salvo que se acredite la residencia fiscal en otro país²⁷.
- La tenencia en España del núcleo principal o la base de las actividades o intereses económicos, ya sea de forma directa o indirecta.
- Y, finalmente, la denominada «presunción familiar» consistente en que se presume, salvo prueba en contrario, la residencia en España de una persona cuyo cónyuge, del cual no se encuentre separado legalmente, e hijos menores de edad que dependan de él, residan en España.

La apreciación de los criterios determinantes de la residencia fiscal en nuestro país genera diversos problemas, varios de los cuales incluso se acrecientan, cuando de lo que se trata es de determinar la concurrencia de alguno de los mismos respecto de una persona que se traslada al extranjero para desarrollar un trabajo.

Así, con relación al criterio de permanencia cabe destacar que, con carácter general, es complicado el comprobar la permanencia de una persona en un territorio²⁸, de ahí la previsión legislativa consistente en la inclusión en el cómputo de la permanencia durante 183 días de las ausencias esporádicas, salvo acreditación de residencia en otro país²⁹.

²⁷ Como ya se indicó anteriormente, en caso de que el país respecto del que se acredita la residencia fiscal es un país o territorio considerado como paraíso fiscal, está prevista la posibilidad de que la Administración exija además la prueba de permanencia en este durante 183 días en el año natural. También a efectos del cómputo de la permanencia hay que tener en cuenta que no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

²⁸ Se trata de una cuestión de hecho que engendra una gran complejidad probatoria excepto en aquellos casos en los que la situación de hecho apenas genere dudas (situaciones de necesidad como hospitalización, prisión...) Vid. CARMONA FERNÁNDEZ, N.: «De los apátridas fiscales (y los cambios artificiales de residencia)», *Carta Tributaria, Monografías*, núm. 231, 1995, pág. 4. CALDERÓN CARRERO, J. M., en la obra colectiva, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes*, Civitas, Madrid, 1999, pág. 87. SOLER ROCH, M. T.: «Una reflexión sobre el principio de residencia como criterio de sujeción al poder tributario», en *Presente y Futuro de la Imposición directa en España*, Lex Nova, Valladolid, 1997, págs. 72 y 73.

²⁹ Desde que en 1967 en el Texto Refundido del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas se recoge el criterio de permanencia como determinante de la residencia fiscal, ya como complemento de este criterio se hacía referencia a la regla de las ausencias consistente en que estas, bien no se descontarán (art. 8 del Texto Refundido del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, Decreto 3358/1967, de 23 de diciembre, y art. 6 de la Ley 44/1978 de 8 de septiembre), bien se computarán como presencias (a partir de la Ley 18/1991, de 6 de junio y hasta la actualidad), siempre y cuando puedan ser calificadas como temporales (art. 12 de la Ley 18/1991, de 6 de junio)

Uno de los principales problemas que surge a la hora de comprobar la residencia en España de un trabajador expatriado radica en la determinación de qué debe entenderse por ausencia esporádica, ya que muchos de ellos permanecen en el extranjero por un periodo, lo suficientemente dilatado en el tiempo³⁰, como para, siguiendo una interpretación razonable, poder considerar su ausencia como esporádica. Al respecto, y ante la inexistencia de una definición de lo que debe entenderse por ausencia esporádica³¹, debemos atender a lo establecido por la Administración y la doctrina.

Nuestra Administración realiza una interpretación excesivamente amplia del concepto de ausencia esporádica, la cual normalmente le conduce a considerar que las ausencias son siempre esporádicas mientras que no se aporte la prueba de residencia en otro país que, normalmente, exige que se haga mediante un certificado de residencia expedido por las autoridades fiscales competentes, salvo que se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal³².

La mencionada interpretación favorece tanto a la propia Administración³³ como, en el caso que nos ocupa, al trabajador desplazado al permitir el cumplimiento del primero de los requisitos necesarios para la aplicación de la exención prevista en el artículo 7 p) de la LIRPF ya que, al recaer la carga de la prueba en el contribuyente mediante la aportación del certificado de residencia, probablemente este sea el primer interesado en no presentar ese certificado para así poderse aplicar la exención.

Sin embargo, no parece razonable el que, con carácter general e independientemente de la intención o no de retorno, del motivo del traslado o de la duración del mismo, toda ausencia se considere como esporádica salvo que se aporte el certificado al que hemos hecho referencia ya que,

o esporádicas (a partir de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre) correspondiendo, desde la Ley 18/1991, la carga de la prueba al contribuyente en el sentido de que se contabilizarán automáticamente las ausencias siempre y cuando el contribuyente no demuestre (este era el término utilizado en la Ley 18/1991, de 6 de junio) o acredite su residencia fiscal en otro país pudiendo además, en el caso de que este último país sea considerado como paraíso fiscal, exigir que se demuestre la permanencia durante más de 183 días en el paraíso fiscal.

³⁰ En la actualidad, distintos expertos en la materia han destacado que el tiempo de traslado ha variado. Si antes lo habitual era permanecer tres años fuera, cada vez es más normal contratos por seis meses o un año. *Vid.* «Que tenga un buen viaje, expatriado», *Expansión*, Madrid, mayo, 2012, pág. 56.

³¹ Cabe destacar la importante inseguridad jurídica generada como consecuencia de la falta de una definición al respecto.

³² *Vid.*, en este sentido, la resolución de la DGT de 13 de abril de 2004, en la que afirma que un trabajador residente en España solo deja de serlo cuando desempeña su trabajo en otro Estado y permanece en tal Estado (Portugal) más de 300 días al año [RDGT n.º 943/2004 (NFC030793)]. *Vid.* también contestaciones de la DGT realizadas a las consultas efectuadas con fecha de 24 y 27 de junio de 1997, 7 de noviembre de 2001, 29 de abril de 2002, 24 de julio de 2008, y 24 y 28 de enero de 2013. Sin embargo, cabe hacer referencia a una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) la cual sí nos ofrece algunas ideas valiosas con relación al problema planteado. Se trata de la resolución emitida con fecha 7 de julio de 1999 en la que el TEAC señala que «por el uso de la voz "esporádicas" en el artículo 9.1 a) de la LIRPF, cabe considerar que del periodo de residencia no deben descontarse los días ausentes del territorio nacional por acontecimientos fortuitos o causas de fuerza mayor (viajes de negocios, enfermedad, visitas a familiares...)».

³³ Entre otras, por las siguientes razones: permite trasladar la carga de la prueba hacia la figura del contribuyente, genera una atracción hacia nuestro país de los supuestos transitorios de «aresidencia».

aunque en el supuesto objeto de estudio relacionado con los trabajadores expatriados quizás podría justificarse esa interpretación atendiendo a su finalidad, no podemos decir lo mismo en aquellos casos en los cuales el trabajador se desplaza de forma permanente o con vocación de permanencia a otro país en el que, para adquirir su condición de residente en virtud del criterio de permanencia y poder obtener el correspondiente certificado, se exige una permanencia de tres o cinco años³⁴.

La doctrina sí aporta ideas e incluso definiciones de lo que debemos entender por ausencia esporádica atendiendo, algunos de ellos, al elemento temporal³⁵, otros al intencional³⁶ y, un tercer grupo, a ambos elementos: el intencional y el temporal³⁷.

Teniendo en cuenta lo establecido tanto por la doctrina como por la Administración con relación a la figura de las ausencias esporádicas, podemos afirmar que son dos los elementos que están presentes en toda ausencia, el temporal y el intencional, y que será el análisis de ambos el que nos conducirá a conocer cuándo nos encontramos ante una ausencia que pueda ser calificada como esporádica. En consecuencia, con carácter general, podremos considerar como esporádicas todas aquellas ausencias que tengan un periodo corto y, en todo caso, limitado de duración y además se realicen de forma circunstancial y con intención de retorno. Trasladando esta conclusión al ámbito de los trabajadores expatriados, podemos considerar que podrá aplicarse la regla de las ausencias esporádicas siempre que la duración del traslado sea realmente breve o, al menos, esté limitado en el tiempo incluyéndose por tanto la motivación concreta y la intención de retorno.

Otra cuestión fundamental a tener en cuenta es la determinación de quién y cómo acreditar la nueva residencia a efectos de la no aplicación de la regla de las ausencias esporádicas. Al respecto, es importante destacar que, acogiendo una interpretación literal de la normativa reguladora, la única

³⁴ Esto ocurre, por ejemplo, en algunos países latinoamericanos como Chile, donde se exige la permanencia de tres años, o Argentina, donde son necesarios cinco años de permanencia. Además hay algunos países como Perú, en los que durante mucho tiempo no se emitían certificados de residencia.

³⁵ Estos han interpretado la ausencia esporádica como «... aquella que tiene una duración interrumpida, muy breve en el tiempo, aun cuando el número de tales ausencias sea elevado a lo largo del año», o como aquella que «... abarca las salidas circunstanciales o episódicas al extranjero (vacaciones, motivos profesionales, etc.)». *Vid.*, en este sentido, BAENA AGUILAR, A.: *La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Aranzadi, Pamplona, 1994, pág. 104 y RIVAS VALLEJO, M. P. y MARTÍN ALBÁ, S.: «Los desplazamientos temporales de trabajadores españoles al extranjero. Efectos laborales y tributarios», *Revista del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales. Derecho Social, Internacional y Comunitario*, núm. 27, 2000, pág. 58.

³⁶ Quienes han manifestado que «... el carácter esporádico de la ausencia no depende de su mayor o menor duración, sino de la intención con que se realiza. La intención solo se puede demostrar a través de pruebas indirectas o indiciarias y es evidente que uno de los indicios más seguros del carácter permanente o no esporádico de la ausencia es precisamente su larga duración. Pero obsérvese bien que lo esencial no es la duración, sino la intención: la duración solo es un indicio de la intención del ausente». *Vid.* SIMÓN ACOSTA, E.: *El Nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Aranzadi, Pamplona, 1999, pág. 126.

³⁷ Han indicado que estas ausencias «... se caracterizan por su brevedad, por ser ocasionales (...) y por la subsistencia en las mismas del ánimo de retornar». *Vid.* MARTÍNEZ CHAMORRO, M.: «La residencia habitual en el Nuevo IRPF», *Su Dinero*, núm. 165, 1999, pág. 1.

consecuencia que se deriva de la indicada acreditación es la no aplicación de la regla de las ausencias y no necesariamente el que la persona no sea considerada residente en nuestro país sino en el país respecto del cual acredita su residencia. Así, hay que tener en cuenta que la persona que acredita su residencia en otro Estado distinto del nuestro, puede seguir siendo considerada como residente en España en virtud de cualquiera de los otros dos criterios determinantes de la residencia e, incluso, por el criterio de permanencia sin computar las ausencias esporádicas como presencias en nuestro territorio. Ello, en todo caso, generará un conflicto de doble residencia que, siempre y cuando el país de destino haya concluido un convenio de doble imposición (CDI) con España, será resuelto atendiendo a lo establecido en dicho convenio y, de no ser así (si el país que emite el certificado fiscal de residencia es un país con el que España no tiene convenio), se solucionará atendiendo a la normativa interna³⁸.

Salvo contadas excepciones³⁹, la Administración y los órganos jurisprudenciales vienen exigiendo que sea el contribuyente el que, mediante certificado⁴⁰ expedido por las autoridades

³⁸ *Vid.*, en este sentido, entre otras, las Resoluciones del TEAC de 9 de abril de 1997 (NFJ005614) y de 27 de julio de 1998. En el primer caso nos encontramos con un contribuyente que había presentado certificado de residencia emitido por las autoridades fiscales suizas en el que se acreditaba la residencia fiscal de la persona en Suiza. La presentación de dicho certificado conduce al Tribunal a declarar que «... ello únicamente supone la obligación de acudir a las reglas del Convenio Hispano Suizo de 1966 para resolver el problema de la doble condición», por cuanto que el TEAC, tras analizar el caso, considera al causante como residente tras haber permanecido al menos 183 días en España. Finalmente la persona fue considerada como residente en nuestro país pues su familia, ocupaciones, fuentes de renta y vivienda estaban situados en territorio español. El segundo de los supuestos se caracteriza porque el contribuyente disponía de una vivienda en Portugal, en la que acreditaba consumos de teléfono y agua, y también de una vivienda en España en la cual se acreditaron iguales consumos. La persona, en este caso también, presenta certificado de residencia fiscal en Portugal pero, a pesar de todo, el Tribunal concluye considerando al contribuyente como residente en nuestro país. En la misma línea se ha pronunciado el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en Sentencia de 23 de julio de 2008 (NFJ033111).

³⁹ Así, por ejemplo, el TEAC en Resolución de 18 de julio de 2003 (NFJ015038) ha establecido que: «... de lo que se trata es de apreciar el conjunto probatorio proporcionado por las partes en contradicción a fin de concluir, respecto a qué país los datos aportados exteriorizan mayores vínculos y, con ello, una voluntad de permanencia y, atendiendo al criterio del "centro de intereses económicos", el país con el que las relaciones económicas son más estrechas». También, la Audiencia Nacional, en Sentencia de 27 de julio de 2002 ha señalado que: «... la aplicación de las normas citadas dependen de la acreditación o no de un hecho objetivamente considerado, el de la "residencia habitual", cuyo concepto legal exige la acreditación de este sustento fáctico, tanto por parte de quien afirma su existencia (la Administración) como a quien niega tal consideración (el contribuyente), conforme a lo dispuesto en el artículo 114 de la Ley General Tributaria (...), de forma que la presunción *iuris tantum* pueda tener eficacia jurídica». En la misma línea la DGT en su Resolución de 30 de noviembre de 1992 manifestó en relación con la prueba de la residencia en otro país por más de 183 días durante el año natural que: «Ello se acredita por cualquier medio de prueba fehaciente admitido en derecho y, en particular, mediante la certificación de residencia expedida por las autoridades fiscales del Estado de que se trate». En fechas más recientes la Audiencia Nacional ha indicado que «... es posible acreditar la residencia en Perú por otros medios distintos del certificado de residencia fiscal (...) pero dicha prueba indiciaria lo sería solo respecto al hecho de que el interesado, por razones profesionales, residió en Perú en el año 2000 y, consecuentemente, era no residente en España respecto a sus obligaciones fiscales». SAN de 30 de abril de 2009 (NFJ039785). *Vid.* también SSAN de 28 de marzo de 2007 (NFJ026468), 23 de octubre de 2008 y 28 de octubre de 2008.

⁴⁰ El modelo de certificado existente en nuestro país difiere según pretenda acreditar, en general, la residencia en territorio español o la condición de residente en España a efectos de las disposiciones de un CDI suscrito por España. En el primer caso sería el modelo recogido en el anexo IV y en el segundo el recogido en el anexo V, ambos de la Orden EHA/3316/2010.

tributarias del país de que se trate, acredite su nueva residencia⁴¹. Sin embargo, es importante recordar que conforme a lo dispuesto en el artículo 105 de la Ley General Tributaria⁴², tanto el contribuyente como la propia Administración, en la medida en que quieran hacer valer su derecho, deberán poder probar los hechos constitutivos del mismo y, además, para ello, ambos⁴³, podrán poder utilizar cualquier medio de prueba válido en derecho.

Por lo que se refiere al criterio de núcleo principal o base de las actividades o intereses económicos, el problema fundamental que se plantea con carácter general es que nos encontramos ante lo que el profesor HERRERA MOLINA ha considerado como un falso concepto jurídico indeterminado y el profesor TIPKE ha denominado como «concepto jurídico indeterminable»⁴⁴ defi-

⁴¹ Vid. las Resoluciones de la DGT de 7 de mayo de 1992, 4 de junio de 1992, 30 de noviembre de 1992, 7 de septiembre de 1993, 30 de junio de 1994, 21 de octubre de 1994, 25 de mayo de 1998, 21 de diciembre de 1998, 26 de mayo de 1998, 7 de noviembre de 2001, 25 de febrero de 2002, 29 de abril de 2002 y de 21 de enero de 2003. Resoluciones del TEAC de 6 de noviembre de 1990, 5 de noviembre de 1991 o 14 de septiembre de 2006 (NFJ025129). En la última resolución citada el TEAC ha establecido que «... es claro que la residencia habitual de un contribuyente se contempla exclusivamente desde el punto de vista fiscal, por lo que su acreditación tiene dicho carácter y, en principio, no se puede dar eficacia a certificados de residencia de otro carácter, en cuanto una persona puede obtener permiso de residencia o tener reconocida residencia administrativa en un Estado extranjero, sin que por ello haya de ser considerado como residente a efectos fiscales en ese Estado. Se considera que una persona tiene residencia fiscal en un determinado Estado, cuando está sujeto a tributación en él por obligación personal, esto es, por su renta mundial. En consecuencia, como medio para acreditar la residencia fiscal en un determinado Estado solo se puede aceptar el certificado de residencia expedido por la Autoridad Fiscal competente de ese país, en el que consten su permanencia y sus obligaciones fiscales en el mismo. Con este certificado de residencia se podrá acreditar que una persona ha permanecido por un periodo superior a 183 días durante un determinado ejercicio en ese país, razón por la cual no puede ser considerado residente fiscalmente en España, de acuerdo con lo dispuesto en el citado artículo 9.1 a) de la Ley 40/1998».

⁴² Ley 58/2003, de 17 de diciembre. Artículo 105: «(...) en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo».

⁴³ Llama la atención que frecuentemente la Administración ha adoptado un distinto grado de exigencia con relación a la acreditación de la residencia fiscal en función de si es el contribuyente o ella misma a quien corresponde acreditar la residencia, generando una clara vulneración del principio de igualdad de armas y entrando también en conflicto con el derecho a la tutela judicial efectiva. Así, cuando es al contribuyente a quien le corresponde acreditar la residencia en otro Estado, la Administración frecuentemente ha manifestado que el único medio de prueba válido a estos efectos es el certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales del país de que se trate. En este sentido, la Administración ha negado cualquier tipo de eficacia a los efectos de acreditar la residencia fiscal a certificados de residencia administrativa, tampoco ha admitido la acreditación de la residencia fiscal a través de consumos de luz, agua o teléfono, pues ello no implica que estos hayan sido efectuados por el titular, ni mediante certificados de empadronamiento, aduciendo que las personas no siempre residen fiscalmente en el lugar en el que están empadronadas. Además, partiendo de una perspectiva subjetiva, ha rechazado los certificados de residencia expedidos por personas o entidades distintas de las autoridades fiscales del país de destino. (Vid. Resolución del TEAR de Madrid de 24 de marzo de 2009 o STSJ de Madrid de 4 de octubre de 2011). Sin embargo, cuando ha sido la propia Administración la que ha debido comprobar la permanencia de una persona en España, ha considerado como pruebas acreditativas de la permanencia figuras distintas del certificado fiscal de residencia. [Vid. Resoluciones del TEAC de 9 de abril de 1997 (NFJ005614), 27 de julio de 1998, 8 de octubre de 1999 (NFJ008308) y de 7 de julio de 1999 (NFJ008308) y 9 de febrero de 2001 (NFJ010383)].

⁴⁴ No obstante, han sido muchos los autores que han considerado, acudiendo a la construcción introducida por el profesor GARCÍA DE ENTERRÍA (GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T. R.: *Curso de Derecho Administrativo*, vol. I, 1993, pág.

niéndolo como aquel respecto del cual la ley no ofrece ningún criterio para su determinación⁴⁵. Son numerosos los interrogantes que se pueden plantear en torno al significado de la expresión «núcleo principal o base de las actividades o intereses económicos»: ¿lugar de obtención de la mayor parte de la renta?⁴⁶, ¿lugar en el que se desarrolla el trabajo?, ¿lugar de tenencia de la mayor parte del patrimonio?, ¿lugar en el que se gestionan y administran los bienes y derechos?⁴⁷

Aun cuando no debemos olvidar que nos encontramos ante una cuestión de hecho la cual deberá ser apreciada caso por caso tras el análisis de las circunstancias concurrentes⁴⁸, sin embargo tanto el

444) tomada de la doctrina alemana, que nos encontramos ante un concepto jurídico indeterminado y, en este sentido, han recordado que «... los conceptos jurídicos indeterminados solo presentan una solución justa, a diferencia de la discrecionalidad administrativa, que ofrece una pluralidad de ellas». Vid. BAENA AGUILAR, A.: «El sujeto pasivo», en la obra colectiva dirigida por VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., *Comentarios a la ley del IRPF y Reglamento del Impuesto*, Colex, Madrid, 1993, pág. 121. GÓMEZ CALLEJA, I.: «La residencia fiscal en las nuevas leyes de IRPF e IRNR. Posibles problemas de constitucionalidad», *Gaceta Fiscal*, núm. 195, 2001, pág. 47. MARTÍN QUERALT, J.: «El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», en la obra colectiva *Curso de Derecho Tributario, Parte Especial. Sistema Tributario: Los Tributos en particular*, Marcial Pons, 1992, pág. 66. AMORÓS DORDA, N.: «Artículo 12. Residencia Habitual», en *Comentarios a las Leyes Tributarias*, dirigidos por CRUZ AMORÓS, M., tomo I, vol. 1.º, Edersa, Madrid, 1998, pág. 158.

⁴⁵ Estas ideas fueron aportadas por el profesor HERRERA MOLINA, durante su intervención en el *Seminario de Derecho Financiero «Fernando Vicente Arche»*, celebrado en el Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 5 de diciembre de 2001. Allí definió el «falso concepto jurídico indeterminable» como aquel respecto del cual la ley no tiene la densidad normativa suficiente como para que el aplicador del derecho sepa exactamente si concurre o no.

⁴⁶ En este sentido CHICO DE LA CÁMARA, amparándose en el principio de coherencia, ha indicado que «... debe atenderse al lugar donde se encuentren las principales fuentes de renta, del mismo modo que la misma Ley fija también la residencia autonómica en el lugar donde se perciba la mayor parte de la renta que conforma la base imponible del impuesto». CHICO DE LA CÁMARA, P.: «La residencia fiscal de los deportistas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Revista Jurídica del Deporte*, núm. 9, 2003, pág. 322. Otros autores destacan que la titularidad de un patrimonio es una circunstancia que ya resultará gravada por el Impuesto sobre el Patrimonio y que, en consecuencia, la obtención de rentas se impondrá como criterio para delimitar la residencia. Vid. ALMUDÍ CID, J. M. y SERRANO ANTÓN, F.: «La residencia fiscal de las personas físicas en los convenios de doble imposición internacional y en la normativa interna española», *RCyT. CEF*, núms. 221-222, 2001, pág. 94.

⁴⁷ Otro sector doctrinal opina que debe apreciarse el lugar en el que radique la mayor parte del patrimonio del sujeto cuya residencia se trata de determinar. Dentro de este grupo de autores cabe hacer referencia a algunos de los cuales proponen el no atender solo al lugar donde se ubican físicamente los bienes, por cuanto que en ciertos casos puede ser irrelevante, sino al lugar donde se gestiona de manera efectiva el patrimonio, *vid.*, NATERA HIDALGO, R.: «Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», en la obra colectiva coordinada por Ramón FALCÓN Y TELLA, *Medidas Fiscales para 1997*, Civitas, Madrid, 1997, pág. 62. También hay quien incrementa el número de elementos que pueden ser tenidos en cuenta e indica que, «... en atención al perfil económico del contribuyente, en ocasiones pudiera resultar más equitativo y lógico atender a otras variables, al margen de las rentas materialmente obtenidas: los elementos patrimoniales, el lugar de gestión y administración del patrimonio, el lugar donde se pone de manifiesto la capacidad contributiva, aunque sea por la vía no de los ingresos sino de los gastos o consumos, u otras variables similares, en atención a la casuística». Vid. CARMONA FERNÁNDEZ, N.: «La fiscalidad de los no residentes en España: Elementos subjetivos», en la obra colectiva dirigida por CORDÓN EZQUERRO, T., *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001, pág. 36.

⁴⁸ Así, tanto la Administración como los órganos jurisprudenciales, cuando han tratado de determinar el criterio de centro de intereses económicos han atendido a las circunstancias concurrentes en cada caso concreto sin fijar unos criterios

principio de seguridad jurídica como el de igualdad imponen la necesidad de que el legislador concrete de la forma más detallada posible el concepto de centro de intereses económicos. En esa concreción pensamos que el legislador debería atender al lugar en el que se ejerce su actividad, ya sea esta laboral, empresarial o profesional, o al lugar desde el que gestiona su patrimonio lo que en definitiva, como indica el profesor FALCÓN Y TELLA, conduce, al igual que la permanencia, a la existencia de una integración con el sistema económico y social del Estado mayor que con otros Estados⁴⁹.

Desde la perspectiva del trabajador expatriado, la determinación de la residencia en España en virtud de la concurrencia del criterio de centro de intereses económico resultará complicada ya que la aplicación del artículo 7 p) de la LIRPF exige, entre otras cosas, el traslado, aunque solo sea temporal, del centro de trabajo al extranjero, lo cual supone el desarrollo efectivo de un trabajo fuera de España por el que se perciben unas rentas. Sin embargo, cabe la posibilidad de que el trabajador mantenga su contrato de trabajo en nuestro país e, incluso también, que el pagador de las rentas por el trabajo desarrollado en el extranjero sea el empresario español, sin perjuicio de la repercusión al empleador extranjero. La concurrencia de las últimas circunstancias señaladas facilitará, sin duda, el cumplimiento del requisito de residencia. En este sentido y al hilo del análisis de la contestación a una consulta realizada por la DGT con relación a un sujeto desplazado a Brasil por tiempo indefinido⁵⁰, ÁLVAREZ BARBEITO y CALDERÓN CARRERO plantean una cuestión de gran interés en torno a si ante la imposibilidad de aplicar el resto de los criterios determinantes de la residencia fiscal, podría atenderse al lugar de trabajo al cual está adscrito el trabajador como aspecto a tomar en consideración respecto de la posible aplicación del criterio del núcleo principal o base de sus actividades o intereses económicos. Estos autores, con gran acierto, indican que «desde este punto de vista parece que sería más fácil defender la residencia en España del trabajador de una empresa radicada en nuestro país que, en un momento dado, decide trasladarlo al extranjero pero sin que dicho trabajador pierda su relación laboral con la citada empresa siendo esta, además, la encargada de abonarle los rendimientos por dicho trabajo»⁵¹.

Finalmente, la aplicación del último de los requisitos determinantes de la residencia fiscal, la denominada «presunción familiar», también plantea algunos problemas⁵². Hay que tener en cuenta que, en el caso que nos ocupa, para entender cumplido el requisito de la residencia en vir-

interpretativos de carácter genérico válidos para otros casos. *Vid.*, entre otras, la contestación de la DGT de 22 de julio de 1992 (NFC001014), la Resolución del TEAC de 8 de octubre de 1999 (NFJ008308), la SAN de 27 de junio de 2002 (NFJ014129), la STSJ de Asturias de 28 de septiembre de 2007 (NFJ028198) o la STS de 4 de julio de 2006 (NFJ024559).

⁴⁹ FALCÓN Y TELLA, R.: «Los tributos cedidos y las competencias normativas de las Comunidades Autónomas», *Papeles de Economía Española*, núm. 83, 2000, pág. 120.

⁵⁰ Consulta de la DGT V0258/2007, de 9 de febrero (NFC025071).

⁵¹ ÁLVAREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, Colección Estudios Tributarios, Netbiblo, Broseta, La Coruña, 2010, pág. 116.

⁵² Como por ejemplo la interpretación del término «dependencia» (si esta debe entenderse en un sentido económico o en un sentido civil relacionada con la *patria potestad*), si es o no necesaria la concurrencia de ambos requisitos (cónyuge e hijos) pues si es así se dejarían fuera supuestos de matrimonios sin hijos, solteros, viudos, divorciados... o numerosas cuestiones probatorias.

tud de la aplicación de la presunción familiar, será necesario que el trabajador no se traslade con su cónyuge e hijos menores de edad que dependan de él⁵³.

En conclusión, la concurrencia de la residencia en España, como primero de los requisitos necesarios para la aplicación del artículo 7 p), no planteará problemas siempre y cuando, bien se trate de una estancia corta en el tiempo, bien la persona mantenga su relación laboral en nuestro país, o bien no se traslade junto con su familia al extranjero. Sin embargo, con frecuencia, la estancia dilatada en el tiempo conlleva el traslado familiar y, algunas veces también, el no mantenimiento de relación laboral alguna en territorio español.

b) La residencia en los convenios para evitar la doble imposición: análisis de los artículos 4 y 15 del MC OCDE

Las disposiciones internas sobre residencia deben entenderse sin perjuicio de lo que dispongan al respecto los Tratados y Convenios que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno. En este sentido en el artículo 4 del Modelo de Convenio de la OCDE (en adelante MC OCDE), seguido por nuestro país en los distintos CDI suscritos en materia de renta y patrimonio, se remite a efectos de determinar el significado de la expresión «residente en un Estado contratante» a lo dispuesto en su legislación interna.

Cada Estado ha fijado sus propios criterios generadores de la residencia fiscal y, muchas veces también, sus propios elementos determinantes de la concurrencia de esos criterios. Todo ello puede dar lugar a que una misma persona sea considerada residente al mismo tiempo de varios Estados, situación que deberá ser resuelta conforme a lo establecido en el artículo 4.2 del MC OCDE, donde se fija una serie de criterios, aplicables por orden de prelación, que permiten dirimir los conflictos de doble residencia (*tie break rule*). Dichos criterios son los siguientes:

- Vivienda permanente a disposición.
- Si concurre el primero de los requisitos en ambos Estados se atenderá al centro de intereses vitales (relaciones personales y económicas más estrechas).
- Si no pudiera determinarse el centro de intereses vitales o careciese de vivienda permanente a disposición en ninguno de los Estados, se atenderá a la vivienda habitual.
- Si vive habitualmente en ambos Estados o no lo hace en ninguno de ellos, se atenderá a la nacionalidad.
- Si fuese nacional de ambos Estados o no lo fuese de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

⁵³ En cualquier caso, no hay que olvidar que se trata de una presunción *iuris tantum* por lo que puede ser destruida por prueba en contrario.

La situación de doble residencia puede producirse, con frecuencia, con relación a los trabajadores que se desplazan a otro país para desarrollar su trabajo. En estos casos, para poder seguir siendo considerados como residentes en España y así cumplir el primero de los requisitos del artículo 7 p) de la LIRPF, es fundamental que mantengan una vivienda permanente a su disposición en nuestro país y, desde luego, que no la posean en el país al que se trasladan, ya que este es el primero de los criterios previstos para resolver los supuestos de doble residencia y, en muchos casos, favorece la concurrencia del centro de intereses vitales. A estos efectos, conforme a lo dispuesto en los comentarios al MC OCDE, no será necesario la propiedad siendo suficiente la posesión o disfrute de una vivienda, «a condición de que tenga carácter permanente», «que la persona la haya amueblado y reservado para su uso con intención de permanencia» a diferencia del hecho de la estancia en un determinado lugar en condiciones tales que la hagan parecer limitada a una corta duración. El concepto de vivienda permanente comprende cualquier modalidad: casa, piso, apartamento propio o arrendado, habitación amueblada, etc. Lo significativo es que la vivienda tenga carácter permanente: tener el alojamiento a su disposición «en cualquier momento todo tiempo, de manera continua y no ocasionalmente»⁵⁴.

Una vez resuelto el conflicto de doble residencia, la fijación de la condición de residente de un Estado contratante genera la aplicación⁵⁵ de lo dispuesto, en caso de existencia, en el respectivo CDI suscrito entre España y el país al que se haya traslado el trabajador donde, en función de la naturaleza de las rentas, se atribuye el derecho de imposición al Estado de residencia del beneficiario o al Estado de la fuente de la renta.

Por lo que al tema objeto de estudio se refiere, debemos atender a lo establecido en el artículo 15 del MC OCDE donde se recogen las reglas aplicables a la imposición de las rentas derivadas del trabajo dependiente:

«1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16, 18 y 19, los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo solo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado contratante. Si el empleo se ejerce aquí, las remuneraciones percibidas por este concepto pueden someterse a imposición en este otro Estado.

⁵⁴ Vid. sobre este tema CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMENÉZ, A. J.: «Convenios fiscales internacionales» en la obra coordinada por CARMONA FERNÁNDEZ, N., *Convenios fiscales internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Ciss, Madrid, 2011. CHICO DE LA CÁMARA, P.: «La residencia fiscal de las personas físicas en el MC OCDE», en la obra colectiva *Residencia Fiscal y otros aspectos conflictivos. La armonización de la imposición directa*, AEDAF y Aranzadi, Navarra, 2013.

⁵⁵ Principio de primacía recogido en el artículo 96.1 de la CE: «Los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno. Sus disposiciones solo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional».

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo ejercido en el otro Estado contratante solo pueden someterse a imposición en el primer Estado si:

- a) el perceptor permanece en total en el otro Estado, en uno o varios periodos, que no excedan en su totalidad de ciento ochenta y tres días, los cuales empiecen o finalicen en el año fiscal considerado;
- b) las remuneraciones se pagan por o en nombre de una persona empleadora que no es residente del otro Estado;
- c) las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o una base fija que la persona empleadora tiene en el otro Estado».

Por lo que se refiere al ámbito de aplicación de este precepto, hay que destacar que los criterios de imposición recogidos en el artículo 15 del MC OCDE se aplicarán, como hemos indicado, a las rentas derivadas del trabajo dependiente, es decir, tal y como se recoge expresamente en el artículo, a «los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo» y ello se hará «sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16, 18 y 19». Por tanto, lo indicado en el artículo 15 del MC OCDE se configura como la regla aplicable a los rendimientos de trabajo siempre que no resulte aplicable una disposición convencional más específica^{56, 57}. No obstante, cabe precisar que los rendimientos que entran en el ámbito del artículo 15 del MC OCDE no pueden entenderse como un concepto no definido a los efectos del artículo 3.2 del MC OCDE respecto del cual tenga cabida una remisión completa e incondicionada al Derecho interno, así solo caen en el ámbito del artículo 15 del MC OCDE aquellos rendimientos que retribuyan la realización de un trabajo para otro concurriendo las notas de dependencia y ajenidad con independencia, eso sí, de su carácter dinerario o en especie o del momento de su pago o percepción⁵⁸.

En cuanto a los criterios de imposición, el artículo 15 del MC OCDE contiene una regla general, consistente en el gravamen de las rentas de referencia en el Estado en el cual efectivamente se ejerza el empleo, y una excepción a esa regla general en virtud de la cual, siempre que se cumplan determinados requisitos, será el Estado de residencia el que someta a gravamen las rentas percibidas por un trabajador dependiente cuyo empleo haya sido prestado efectivamente en otro Estado⁵⁹. Antes de detenernos en el análisis de los requisitos necesarios para la aplica-

⁵⁶ Vid. en el mismo sentido ÁLVAREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, op. cit., pág. 182.

⁵⁷ Por ejemplo nos encontramos disposiciones específicas en el artículo 16 (participaciones de consejeros), artículo 17 (artistas y deportistas), artículo 18 (pensiones), artículo 19 (empleados públicos) o artículo 20 (estudiantes).

⁵⁸ Se incluirán, por tanto, seguros de vida, enfermedad, automóvil, vivienda, *fringe benefits*, *stock options*. En particular sobre las *stock options* vid. la Consulta de la DGT V1095/2008, de 3 de junio (NFC030784) y la Resolución del TEAC de 3 de febrero de 2010, R. G. 8267/2008 (NFJ038516).

⁵⁹ Además, en su apartado tercero, el artículo 15 del MC OCDE también contiene una regla específica dedicada a los trabajadores de las empresas de navegación marítima y aérea internacional, en virtud de la cual las remuneraciones

ción de la excepción, nos gustaría apuntar las consecuencias que se derivarían para el trabajador residente expatriado de la aplicación del artículo 15 del MC OCDE.

Un requisito imprescindible para la aplicación del artículo 7 p) de la LIRPF es que el trabajo efectivamente se desarrolle en el extranjero, por lo que en principio, salvo que nos encontremos en el supuesto de la excepción, las rentas percibidas por el desarrollo de ese trabajo tributarán en el Estado de empleo pero, en la medida en que el trabajador es residente en nuestro país, también tributará en España por su renta mundial correspondiendo a nuestro país la corrección de la doble imposición⁶⁰ sin perjuicio de la aplicación, si procede, de la exención del artículo 7 p)⁶¹. En caso de que concurren los requisitos necesarios para aplicar la excepción, el trabajador tributará en España por las rentas obtenidas pudiendo elegir, siempre que se cumplan los requisitos necesarios, entre la aplicación de la exención del artículo 7 p) o el régimen de excesos recogido en el artículo 9 A) 3 b) del RIRPF.

Como se indicó con anterioridad, excepcionalmente, aun cuando el sujeto desarrolle efectivamente su trabajo en el Estado de empleo, será el Estado de residencia el encargado de someter a tributación los rendimientos derivados de la prestación del trabajo siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- En primer lugar, permanencia del trabajador en el Estado de empleo durante un periodo o periodos cuya duración no exceda en conjunto de 183 días en cualquier periodo de doce meses que comience o termine en el año de que se trate.

Uno de los problemas que plantea la concurrencia de este requisito es la determinación de la permanencia. A estos efectos, siguiendo lo establecido por la OCDE, lo dispuesto en los comentarios al MC OCDE⁶² y teniendo en cuenta que los trabajadores desplazados que mantienen su residencia a pesar del desplazamiento solo pueden someterse a imposición en el Estado de empleo por el salario correspon-

obtenidas de un empleo realizado a bordo de un buque o aeronave explotados en tráfico internacional, o de una embarcación destinada a la navegación interior, pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

⁶⁰ La doble imposición se corregirá aplicando el sistema de exención o imputación que corresponda en función de cuál sea el CDI aplicable. Así, se aplica un sistema de exención con progresividad en los Convenios con Alemania, Austria, Marruecos, Países Bajos, Polonia y Suiza. Con Canadá, el sistema aplicable es el de exención íntegra. Por su parte, Bélgica, Bolivia, Bulgaria, Hungría y Luxemburgo aplican un sistema de exención cuando la renta es de fuente española y el convenio con Japón prevé la exención en España para la renta de fuente japonesa.

⁶¹ *Vid.*, entre otras, la contestación de la DGT de 9 de febrero de 2007 a la Consulta V0259/2007 (NFC025072).

⁶² Según los comentarios se computan días de presencia física (aunque solo sea una pequeña parte del día) incluidos día de llegada, día de partida, sábados, festivos, días de huelga, de baja por enfermedad (siempre con presencia física y salvo que la enfermedad impida ausentarse), y días de vacaciones antes, durante o después de trabajo. Pero no los días de presencia en «tránsito» en el Estado de la actividad, en un viaje entre dos puntos exteriores a ese Estado. Tampoco se computan los días correspondientes al periodo durante el cual el trabajador es residente a efectos del tratado (si bien está claro que la renta correspondiente a ese periodo puede gravarse).

diente al número de días de desarrollo efectivo de la actividad, pensamos que debemos atender a la fórmula *per working day of physical presence*⁶³.

Otra cuestión a destacar es la relativa al periodo de permanencia, será necesario que los 183 días de permanencia no se superen en cualquier periodo continuado de doce meses el cual se inicie o termine en el año fiscal considerado. A estos efectos, no se exige que la permanencia corresponda a la actividad prestada a un único empleador, por lo que podrán sumarse los días de permanencia aunque correspondan a servicios prestados a empleadores distintos. Además, cabe observar como indican FALCÓN Y TELLÁ y PULIDO GUERRA que si el trabajador permanece 183 días entre el 1 de diciembre y el 30 de noviembre del año X, por ejemplo, no se cumple el requisito para el año X y para el mes de diciembre del año anterior, y por lo tanto los rendimientos de trabajo pueden gravarse en el Estado de la fuente tanto el año X como el mes de diciembre del año X-1⁶⁴.

- En segundo lugar, las remuneraciones no deben ser pagadas por, o en nombre de, un empleador residente en el Estado de empleo o soportadas por un establecimiento permanente o una base fija que el empleador tenga en el Estado de empleo. Debemos tener en cuenta que en los supuestos descritos, la residencia del empleador o el hecho de que el establecimiento permanente radique en el Estado de empleo, permite que las retribuciones tengan la consideración de gasto deducible para el empleador en el país en el que se prestan los servicios. Sin embargo, si el empleador no es residente ni tiene establecimiento permanente en el Estado de empleo, las rentas obtenidas no podrán ser gravadas donde se prestan los servicios, y las retribuciones satisfechas no tendrán la consideración de gasto deducible.

Una cuestión clave para comprobar la concurrencia de este requisito es la interpretación del término «empleador» especialmente con relación a los contratos de prestación de servicios entre empresas que implican el desplazamiento/cesión de trabajadores. Con relativa frecuencia, persiguiendo la finalidad de evitar el gravamen de los sueldos y salarios en el país donde efectivamente se prestan los servicios, se ha utilizado abusivamente, en ocasiones, la subcontratación internacional de mano de obra⁶⁵. A este respecto, el Comité Fiscal OCDE recomienda aplicar un «enfo-

⁶³ En lugar del cómputo más extensivo que opera sobre la base de la *duration of the activity* respecto del cual el Comité fiscal OCDE ha afirmado que no resulta «consistente» con el artículo 15 de los CDI. *Vid.* Informe de la OECD, *The 183 day rule: some problems of application and interpretation*, OECD, París, 1991; y parágrafo 5 de los comentarios al artículo 15 del MC OCDE (1995 y versiones posteriores).

⁶⁴ FALCÓN Y TELLÁ, R. y PULIDO GUERRA, E.: *Derecho Fiscal Internacional*, 2.ª edición, *op. cit.*, pág. 128. Cabe destacar que algunos países como Suiza han formulado una reserva, que se recoge en el CDI con España, para computar los 183 días en relación con el año fiscal considerado. Por su parte, se atiende al año fiscal o al año natural en los CDI con Alemania, Australia, Austria, Brasil, China, Ecuador, Filipinas, Italia, Japón, Luxemburgo, Países Bajos, Reino Unido, Suecia.

⁶⁵ Un interesante ejemplo es el recogido por FALCÓN Y TELLÁ y PULIDO GUERRA consistente en un empresario del Estado A que desea emplear mano de obra del país B durante menos de 183 días, en lugar de realizar él mismo los contratos, busca un intermediario residente en el país C. Dicho intermediario contrata a los trabajadores, y posteriormente

que económico» que haga prevalecer la sustancia sobre la forma en los supuestos de arrendamiento internacional de trabajadores (*international hiring out of labor*) y, en concreto, en los comentarios al MC OCDE se sugiere que se considere como empleador al cesionario de la mano de obra (y no al intermediario, cedente de la mano de obra), si se detecta una práctica abusiva, a cuyo efecto hay que examinar si el cesionario es quien da las instrucciones a los trabajadores, si el lugar de trabajo está bajo su control, si es él quien proporciona el material y las herramientas, si el intermediario cobra en función del salario del empleado, y otros indicios similares⁶⁶.

Finalmente, cabe hacer referencia a un supuesto especial de trabajadores, aquellos que se desplazan casi diariamente a un país limítrofe –respecto del país en el que se residen– con el objetivo de desempeñar su trabajo. Conforme a lo dispuesto en el artículo 15 del MC OCDE, el Estado de empleo podrá gravar sus rendimientos del trabajo, sin embargo al respecto en los Comentarios al MC OCDE, desde nuestro punto de vista acertadamente, se contempla la posible introducción de reglas especiales para los trabajadores transfronterizos. En concreto, los CDI con Francia y Portugal prevén, para estos casos, la atribución exclusiva de la potestad tributaria al país de residencia, es decir, en el que radica su vivienda habitual⁶⁷.

B. REQUISITOS ESPECÍFICOS

a) Rendimientos de trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero

Las rentas que pueden beneficiarse de la exención recogida en el artículo 7 p) de la LIRPF son exclusivamente aquellas que, conforme a nuestra normativa interna, puedan ser consideradas como rendimientos de trabajo y, efectivamente, se hayan percibido por la realización de un trabajo en el extranjero.

En nuestra normativa, en concreto, en el artículo 17 de la LIRPF se definen y determinan aquellas rentas que serán consideradas como rendimientos de trabajo haciendo referencia, en su apartado primero, a todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación

los cede al empresario del Estado A. Este último no paga salario alguno, sino una contraprestación por la cesión de trabajadores. El salario lo paga el intermediario, residente en el país C. Se consigue así que el salario lo pague un empresario que no es residente en el país en que se prestan los servicios (ni tiene un establecimiento en dicho país), lo que conforme al artículo 15.2 del Modelo impide que el país de la fuente grave los salarios. FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E.: *Derecho Fiscal Internacional*, 2.ª edición, *op. cit.*, pág. 129.

⁶⁶ *Vid.* parágrafo 8 de los comentarios al artículo 15 del MC OCDE. Suiza ha formulado una observación a los comentarios para destacar que la consideración del cesionario de mano de obra como empleador solo debe aplicarse en el caso de acuerdos abusivos.

⁶⁷ Llama la atención que, a pesar de los constantes movimientos de personas con Ceuta y Melilla, sin embargo con Marruecos no se contemplen esas previsiones.

o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas. A continuación, en su apartado segundo, se mencionan determinadas rentas, las cuales, en particular, tendrán la consideración de rendimientos de trabajo. Por tanto, en principio, podríamos considerar aplicable la exención a todas aquellas rentas que encajen en la anterior definición, así como a aquellas mencionadas en su apartado segundo, siempre que concurren los demás requisitos previstos en el artículo 7 p) de la LIRPF.

Sin embargo, la Administración y algún sector doctrinal⁶⁸ consideran aplicable la exención, exclusivamente, respecto de los rendimientos ubicados en el primer párrafo del artículo 17 de la LIRPF, así como alguno de los recogidos en el segundo apartado de ese artículo, como es el caso de las relaciones laborales especiales⁶⁹. No compartimos esta postura ya que pensamos, en línea con la tesis defendida por otro sector doctrinal⁷⁰, que no debemos establecer una distinción allí donde la ley no distingue y que la necesaria concurrencia de los demás requisitos previstos en el artículo 7 p) para poder aplicar la exención se configura en un «filtro» suficiente como para, dentro de los límites establecidos, no hacer tributar a aquellas rentas que realmente han sido generadas como consecuencia de la prestación efectiva de un trabajo por cuenta ajena en el extranjero. Así, por ejemplo, con relación a las becas y ayudas para cursar estudios, participar en congresos, conferencias o cursos en el extranjero, la Administración ha manifestado expresamente, en diversas ocasiones, que no les resulta aplicable la exención del artículo 7 p) de la LIRPF, ya que no estamos en presencia de un trabajo prestado por el becario para el centro de estudios, esto es, no se trata de trabajos realizados para una empresa o entidad no residente o un establecimiento permanente radicado en el extranjero⁷¹. Tampoco podría aplicarse la exención respecto de las

⁶⁸ Vid. CORDÓN EZQUERRO, T.: «Régimen fiscal especial en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para favorecer los desplazamientos o traslados internacionales de los trabajadores», en la obra colectiva dirigida CORDÓN EZQUERRO, T., *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, págs. 843 y 844. VV. AA.: *Trabajadores en el Extranjero: Aspectos fiscales, laborales y de Seguridad Social*, Ed. Francis Lefebvre, Madrid, 2002. ÁLVAREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, op. cit., pág. 121 y ss.

⁶⁹ Así, la DGT, en su contestación a la Consulta 1087/2003, de 30 de julio (NFC026188), se ha pronunciado con relación a un administrador y trabajador de una sociedad mercantil –sujeta al régimen de transparencia fiscal de profesionales– que se desplaza al extranjero para prestar unos servicios de programación para los que ha sido contratada su empresa. En dicha contestación la DGT indica que no resultaría de aplicación la exención prevista en la letra p) del artículo 7 ya que no estamos en presencia de un trabajador por cuenta ajena que se desplaza al extranjero, por cuenta y bajo la dirección de su empresa en ejecución de un contrato celebrado entre su empresa y la destinataria de sus servicios, sino de un desplazamiento realizado por el administrador de la entidad, quien no tiene con su empresa una relación de la que quepan predicar los requisitos de dependencia y ajenidad que configuran las relaciones por cuenta ajena. Vid., Consulta de la DGT V1087/2003, de 30 de julio (NFC026188). Vid., en el mismo sentido, V1944/2005, de 30 de septiembre (NFC021274) y V1567/2011, de 16 de junio (NFC041810).

⁷⁰ ESPINOSA DE LOS MONTEROS, S.: «Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores», en la obra colectiva dirigida por Fernando SERRANO ANTÓN, *Fiscalidad Internacional*, 2.ª edición, CEF, Madrid, 2005, pág. 673.

⁷¹ Resolución del TEAC de 25 de febrero de 2000 (NFJ008925) y Consultas de la DGT 420/2001 y 422/2001, de 26 de febrero, y 685/2001, de 3 de abril.

contraprestaciones percibidas por trabajadores autónomos, ya que nos encontraríamos ante rendimientos de actividades económicas⁷² y, en el supuesto de los administradores o miembros de Consejos de Administración residentes en España, siempre que se produzca un desplazamiento físico con la finalidad de prestar un trabajo cuyo beneficiario sea una empresa o entidad no residente o un establecimiento permanente radicado en el extranjero, estarán exentos de tributación los rendimientos, que puedan ser calificados como rendimientos de trabajo no como de actividad económica, que perciban hasta el límite establecido en la normativa reguladora.

Otro requisito necesario para la aplicación de la exención es que esas rentas, calificadas como rendimientos de trabajo, se hayan percibido, es decir, que efectivamente el trabajo realizado se haya retribuido. A estos efectos⁷³, en la medida en que el legislador no incorpora requisito alguno al respecto, carece de relevancia quién sea el pagador (entidad no residente, entidad residente en nombre y por cuenta de la no residente...) ⁷⁴, lo importante es que el pago realmente se realice y que el motivo desencadenante sea la prestación efectiva de un trabajo en el extranjero. Para esto último, si realizamos una interpretación coherente con la finalidad de la norma, será imprescindible el que se haya producido un desplazamiento físico del trabajador fuera del territorio español y, aunque solo sea de forma temporal, que el centro de trabajo del sujeto se ubique en el extranjero. Así, la Administración ha rechazado expresamente supuestos en los que aunque el destinatario sea una empresa o entidad no residente, el trabajo se preste desde España⁷⁵. También, distintos autores han manifestado la no aplicación del artículo 7 p) de la LIRPF cuando el trabajo se ha realizado desde España y se envía y factura al tercero no residente sin ningún tipo de desplazamiento o cuando el trabajador desplazado presenta al cliente los trabajos previamente realizados en nuestro país⁷⁶.

⁷² Vid., en este sentido, las Consultas de la DGT V2072/2009, de 18 de septiembre (NFC035683), V1443/2009, de 18 de junio (NFC033863) y V1086/2010, de 24 de mayo (NFC038266).

⁷³ Sin embargo, el dato relativo a quién sea el pagador de los rendimientos sí es relevante a otros efectos como por ejemplo con relación a la práctica de retenciones.

⁷⁴ Cabe destacar que, en el Proyecto de la Ley de Acompañamiento a los Presupuestos Generales del Estado para el año 2002, se propuso la modificación del artículo 7 p) de la LIRPF en el sentido de someter la aplicación de este precepto a la condición de que los rendimientos fuesen satisfechos por una entidad no residente. Al no prosperar esta propuesta, se optó por considerar irrelevante, a efectos de aplicar la exención, el hecho de que la entidad pagadora sea la extranjera en la que se presten los servicios o la española a la que se encuentre vinculado el trabajador.

⁷⁵ Vid., entre otras, las contestaciones ofrecidas por la DGT ante las Consultas planteadas 2559/2003 y 2572/2003, de 30 de diciembre (NFC019032 y NFC035174, respectivamente); 135/2005, de 28 de marzo (NFC020720), y 187/2005, de 2 de mayo (NFC029823). Vid. también las Consultas de la DGT V1585/2008, de 28 de julio (NFC030870); V1601/2008, 29 de julio (NFC030882), y V1861/2008, de 16 de octubre (NFC031590).

⁷⁶ Vid. DE MIGUEL MONTECUBO, M.: «Tributación en España de los trabajadores desplazados», en la obra colectiva dirigida y coordinada por RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A. y FERNÁNDEZ FUENTES, Á., *Fiscalidad y Planificación Fiscal Internacional*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2003, pág. 144. ESPINOSA DE LOS MONTEROS, S.: «Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores», en la obra colectiva dirigida por SERRANO ANTÓN, F., *Fiscalidad Internacional*, op. cit., pág. 670. CORDÓN EZQUERRO, T.: «Régimen fiscal especial en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para favorecer los desplazamientos o traslados internacionales de los trabajadores», en la obra colectiva dirigida por CORDÓN EZQUERRO, T., *Manual de Fiscalidad Internacional*, op. cit., pág. 839.

b) Para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero

El requisito más controvertido⁷⁷, de concurrencia necesaria para la aplicación del artículo 7 p) de la LIRPF, es aquel en virtud del cual será necesario que los trabajos llevados a cabo por el sujeto desplazado se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero, es decir, que el destinatario final y beneficiario del trabajo desarrollado por el desplazado sea una empresa extranjera y no la propia empresa que desplaza al trabajador. En este sentido, por entidad podemos entender cualquiera que, con arreglo a la normativa del IS, en el caso de ser residente en España, tuviera la condición de sujeto pasivo del mismo⁷⁸. Por establecimiento permanente radicado en el extranjero debe entenderse el de una empresa española⁷⁹ definido en el CDI con el país de la fuente de esos rendimientos y, en su defecto, los contenidos en el TRLIRNR.

Desde nuestro punto de vista, la principal controversia se suscita con relación a la interpretación del término «para». En principio no se plantean problemas en torno a su interpretación en el sentido de obtención de un beneficio, ventaja o utilidad por parte de la empresa o entidad no residente o establecimiento permanente radicado en el extranjero, pero ¿debe ser exclusivo e independiente?, ¿puede ser general?, ¿cuáles serían los medios de prueba?... Con la finalidad de responder a estos interrogantes resultará útil distinguir distintos supuestos en función del destinatario del trabajo:

- Un primer supuesto sería aquel en el que el destinatario del trabajo será una empresa independiente, sin vinculación alguna con la empresa residente en España. En este supuesto, la propia Administración ha considerado que no se plantean problemas en orden a la aplicación de la exención⁸⁰ ya que no parece que pueda dudarse que el único beneficiario del trabajo realizado por el desplazado es la empresa

⁷⁷ La propia Administración ha reconocido que es difícil señalar unas reglas claras que puedan servir de guía para determinar cuando un trabajo se ha prestado para una empresa no residente, no obstante debe partirse de una premisa clara: que el destinatario o beneficiario del trabajo prestado por el trabajador desplazado sea la empresa o entidad no residente o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. *Vid.* las contestaciones ofrecidas por la DGT ante las Consultas planteadas 2559/2003, de 30 de diciembre (NFC019032); 2572/2003, de 30 de diciembre (NFC035174); 135/2005, de 28 de marzo (NFC020720); 187/2005, de 2 de mayo (NFC030882), y 27/2005, de 28 de enero (NFC020253).

⁷⁸ Cabe precisar que el término entidad incluye como destinatarios de los servicios no solo a empresas en sentido estricto, sino también a cualquier entidad, pública o privada, entidades sin fines de lucro e incluso organismos internacionales. En concreto, la Comisión Europea tiene tal consideración. *Vid.* Consultas de la DGT 596/2003, de 30 de abril (NFC025947); V0339/2008, de 15 de febrero (NFC028781), y V1678/2008, 16 de septiembre (NFC031176).

⁷⁹ En principio, nada impide entender que también podría ser un establecimiento permanente de una entidad no residente en el país en el que se va a desarrollar el trabajo.

⁸⁰ *Vid.* Consultas de la DGT 187/2005, de 12 de mayo (NFC029823); 135/2005, de 28 de marzo (NFC020720); V1747/2009, de 24 de julio (NFC034758); V2072/2009, de 18 de septiembre (NFC035683); V2188/2009, de 1 de octubre (NFC035935), y V1916/2010, de 3 de septiembre (NFC039116).

extranjera que lo ha solicitado. De hecho, algún autor ha manifestado que podría pensarse que el legislador, con la introducción de esta exención, estaba pensando en la prestación de servicios entre empresas independientes⁸¹.

Con relación a este supuesto cabe destacar que no es necesaria la existencia de un segundo contrato laboral entre el trabajador desplazado y la entidad no residente. Incluso algunos autores han afirmado que «tal condicionante se encuentra excluido implícitamente», por cuanto indican que «se permite aplicar la exención tributaria en relación con supuestos donde el trabajador de la entidad residente de España realiza trabajos para un establecimiento permanente radicado en el extranjero. Como se sabe, el establecimiento permanente no tiene personalidad jurídica, de manera que la eventual contratación de tal trabajador la concluiría la entidad española incurriéndose así en una "dualidad de contratos" que, en determinados casos, resultaría de difícil articulación»⁸².

- El segundo supuesto sería aquel en el que el destinatario del trabajo es una empresa que forma parte del mismo grupo de empresas. En este caso sí se plantean más dificultades a la hora de confirmar la concurrencia del requisito objeto de análisis porque cabe la posibilidad de que el beneficiario último del trabajo realizado por el sujeto desplazado no sea la empresa, entidad no residente o establecimiento permanente radicado en el extranjero, sino el grupo de empresas. Por ello, con la finalidad de resolver esas dificultades, a partir del 1 de enero de 2007 tanto en el artículo 7 p) de la LIRPF como en el artículo 6 del RIRPF se indica que se entenderán que los trabajos se han realizado para la entidad no residente cuando de acuerdo con lo previsto en el artículo 16.5 del TRLIS^{83, 84} pueda considerarse que se ha prestado un servicio intragrupo a la entidad no residente porque el citado servicio produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria⁸⁵. Por tanto son

⁸¹ ESPINOSA DE LOS MONTEROS, S.: «Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores», en la obra colectiva dirigida por Fernando SERRANO ANTÓN, *Fiscalidad Internacional*, op. cit., pág. 675.

⁸² ÁLVAREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, op. cit., pág. 133. Vid. sobre esta cuestión también la Resolución de la DGT de 27 de marzo de 2000.

⁸³ Tras la aprobación de la nueva normativa reguladora del IS, Ley 27/2014, el antiguo artículo 16 del TRLIS pasa a ser el artículo 18 de la LIS.

⁸⁴ No obstante, es conveniente tener en cuenta que, tal y como han destacado ÁLVAREZ BARBEITO y CALDERÓN CARRERO, «el art. 16.5 TRLIS está concebido desde la perspectiva de las filiales españolas destinatarias de servicios prestados por sus matrices (o entidades vinculadas) extranjeras, mientras que el art. 7 p) de la LIRPF se proyecta sobre el supuesto inverso». ÁLVAREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, op. cit., págs. 138 y 139.

⁸⁵ Cabe destacar que esta referencia al servicio intragrupo permitirá aplicar también la exención, además de a los supuestos en que los servicios beneficien a una única entidad no residente, a los casos en que los servicios se presten conjuntamente a varias entidades del grupo no residentes (excluyendo, por tanto, la parte que corresponda a la entidad residente), ya que el artículo 16.5 del TRLIS contempla expresamente esta posibilidad, siempre que se cumplan determinados requisitos. Vid., en este sentido, la Consulta de la DGT V1628/2008, de 4 de agosto (NFC030909).

fundamentalmente tres los problemas que se suscitan: qué debe entenderse por ventaja o utilidad, cuál puede ser el carácter de la misma (general, exclusiva...) y, finalmente, la prueba.

En cuanto al primero de los problemas indicados, la Administración ha fijado un criterio esencial al que se deberá acudir con la finalidad de determinar la posibilidad de aplicar la exención: la existencia de un valor añadido. Será necesario que los trabajos realizados por el personal que se desplaza al extranjero generen un valor añadido a la empresa o entidad no residente o al establecimiento permanente radicado en el extranjero⁸⁶. Pero la aportación realizada por la Administración origina un importante problema, es el relativo a la indeterminación de lo que debemos entender por valor añadido⁸⁷. Al respecto puede resultar interesante acudir a los criterios fijados por la OCDE en torno a los precios de transferencia en la medida en que hace referencia al valor económico o comercial, en concreto establece que el servicio intragrupo creará valor económico o comercial si el servicio prestado es aquel por el que estaría dispuesto a pagar a una sociedad independiente o a desarrollarlo internamente⁸⁸. En la misma línea la DGT ha indicado que debemos estar en presencia de actividades que, «en condiciones normales de mercado», la empresa no residente hubiera contratado a terceros⁸⁹ o que debemos determinar si la actividad supone un

⁸⁶ Vid. Consultas 701/2000, de 27 de marzo (NFC010978); 87/2000, de 30 de noviembre (NFC011079); 331/2002, de 4 de marzo; 863/2002, de 4 de junio; 1106/2002, de 19 de julio; V0046/2002, de 10 de septiembre (NFC016495); 1087/2003, de 30 de julio (NFC026188); 1781/2003, de 31 de octubre (NFC018640); 2559/2003, de 30 de diciembre (NFC019032); 2572/2003, de 30 de diciembre (NFC035174), y 27/2005, de 28 de enero (NFC020253).

⁸⁷ Lo cierto es que la DGT con sus contestaciones a las diversas consultas que le han sido formuladas ha ayudado de forma importante a resolver el problema haciendo referencia a numerosas actividades que podrán considerar como generadoras de valor añadido. Así, en la Consulta 2572/2003, de 30 de diciembre (NFC035174), relativa a un grupo internacional de distribución de moda con residencia en España que desplaza a sus trabajadores a sus filiales en el extranjero, la DGT ha manifestado que: «... podría considerarse que el destinatario o beneficiario es la filial no residente en los trabajos realizados por el personal que se desplaza al extranjero a desarrollar las funciones que se indican a continuación, en la medida que parecen generar un valor añadido a las mismas. En concreto se trataría de los departamentos de Estudio (el personal técnico estudia y analiza los inmuebles disponibles para seleccionar el adecuado; preparan los proyectos y controlan la ejecución de obras); Decoración y escaparatismo (se desplazan al extranjero para definir la decoración de las tiendas: mobiliario, elementos decorativos, etc.); Coordinación (definen la ubicación de las distintas colecciones en la tienda buscando la más eficiente ubicación de la mercancía); Dirección de tiendas (examina la gestión de puntos de venta); Producto-país (colabora con el personal de las tiendas en la confección de pedidos, selección de productos, etc.); Seguridad (asesoramiento a las tiendas en la elección de medidas de seguridad de cada una). Por el contrario, en los demás supuestos planteados en el escrito de consulta y en base a la información suministrada, no cabe entender que se trata de servicios prestados para las filiales no residentes, sino que estaríamos en presencia de actuaciones en las que el destinatario o beneficiario de los trabajos de los empleados desplazados es todo el grupo de empresas, como es el caso de actuaciones relacionadas con la fabricación de productos por la entidad residente en España, o cuando esas actividades se prestan en el marco de las funciones de dirección y/o supervisión que ejercen los grupos respecto de sus filiales, por cuanto que no parece desprenderse que esos desplazamientos generen un valor añadido a la empresa o entidad no residente». Vid., también Consulta 2559/2003, de 30 de diciembre (NFC019032).

⁸⁸ Informe sobre precios de transferencia de la OCDE, julio de 1995.

⁸⁹ Resolución de la DGT de 27 de septiembre de 2006, V1931/2006 (NFC023544).

interés económico o comercial para un miembro del grupo que refuerza así su posición comercial. Es decir, si en circunstancias comparables, una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar a otra empresa independiente la ejecución de esta actividad o si la hubiera ejecutado ella misma internamente. Si la actividad no es de las que una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar por ella o hubiera ejecutado ella misma, no debería, en general, considerarse que el servicio se ha prestado⁹⁰.

El segundo problema que debe ser resuelto presenta una estrecha conexión con el anterior, consiste en determinar el carácter que debe tener esa ventaja o utilidad generada. Al respecto el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en fechas recientes, ha indicado que no es razonable la referencia al concepto de «beneficio exclusivo»⁹¹, ya que se trata, no solo de un requisito que no contempla la norma, sino de difícil determinación económica y jurídica⁹². También el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña ha manifestado que deben incluirse servicios que generen tanto beneficios generales como exclusivos⁹³. Por tanto, cabe la posibilidad de que actividades que afecten al grupo en su conjunto o a varios de sus miembros se consideren servicios intragrupo y, en consecuencia, sean aptas para la aplicación de la exención, solo deberá analizarse si el servicio intragrupo efectivamente se ha prestado y, en este sentido, debemos tener en cuenta las consideraciones anteriores relativas a la existencia de un interés económico y comercial en virtud del cual una empresa independiente estaría dispuesta a pagar o ejecutar por sí misma y las consideraciones realizadas por nuestra Administración al indicar que no se presta auténticamente un servicio cuando no se atiende a una necesidad identificada específica de una entidad del grupo sino que responde a la política de grupo⁹⁴. En consecuencia será necesaria la generación de un beneficio separado e independiente⁹⁵. A estos efectos consideramos realmente útil la labor desempeñada fundamentalmente por la DGT, quien siguiendo en muchos casos las Directrices OCDE⁹⁶ ha confeccionado, con sus contestaciones a las numerosas consultas que le han sido

⁹⁰ Vid. Consultas de la DGT V1166/2008, de 6 de junio (NFC030227); V2418/2008, de 16 de diciembre (NFC033277) y V2527/2008, de 30 de diciembre (NFC031592).

⁹¹ Con relación a esta cuestión la doctrina de la DGT ha ido evolucionando de forma importante pues ha pasado de considerar como inaplicable la exención en aquellos casos en los que los trabajos realizados redundaban en beneficio de varias empresas, a entender que no se requiere la exclusividad del aprovechamiento del trabajo respecto a dicha empresa, siendo suficiente con que el trabajo reporte a esta un valor añadido.

⁹² STSJ de Madrid de 6 de junio de 2013.

⁹³ STSJ de Cataluña de 5 de julio de 2012.

⁹⁴ Vid. Resolución del TEAC de 25 de julio de 2007 (NFC026891).

⁹⁵ Vid. en la misma línea ÁLVAREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, op. cit., pág. 135.

⁹⁶ Directrices OCDE de Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales de 1995, las mismas excluyen claramente la presencia de ese beneficio, ventaja o utilidad en los casos donde la actividad desarrollada por la matriz tiene lugar en su calidad de accionista, esa clase de actividad no justificaría una retribución a cargo de las sociedades que se benefician de la misma y, por tanto, en estos casos no cabe considerar que se ha prestado un servicio intragrupo.

planteadas, una auténtica «guía» de las actividades que son o no susceptibles de aplicar la exención del artículo 7 p) de la LIRPF⁹⁷.

También, cabe contemplar la posibilidad de que el trabajador desplazado desarrolle distintos tipos de funciones, unas generadoras de valor añadido para la entidad no residente y otras no generadoras de ese valor añadido. En dicho supuesto, parece que lo más razonable sería el realizar una proporción adecuada a la hora de determinar el salario sobre el que se aplicaría la exención recogida en el artículo 7 p) de la LIRPF.

En conclusión, aunque nos encontramos ante una cuestión que deberá ser analizada caso por caso, en dicho análisis resultarán de gran utilidad las orientaciones aportadas por la DGT y, ante la ausencia de un concepto de valor añadido, los criterios fijados por la OCDE con relación a los precios de transferencia. Sin duda, un elemento clave será la prueba, pues pensamos que la acreditación de quién es el beneficiario del trabajo desarrollado en el extranjero se reduce a una cuestión de prueba, admitiéndose cualquier medio de prueba válido en derecho. En este sentido, un posible criterio delimitador objetivo de cuándo se ha prestado el servicio realmente para una empresa no residente puede ser la asunción por parte del cliente extranjero, ya sea de forma directa o indirecta mediante el mecanismo de repercusión, de los costes del personal desplazado. De esta forma, el rendimiento del trabajo exento no generaría un gasto deducible en la sociedad

⁹⁷ Así, por ejemplo, ha indicado que pueden darse otras actividades que pueden afectar al grupo en su conjunto, y que, en ocasiones, están centralizadas en la sociedad matriz o en un centro de servicio de grupo y puestas a disposición del grupo o de varios de sus miembros. Las actividades que se centralizan dependen del tipo de negocio y de la estructura organizativa del grupo pero, en general, suelen incluir servicios administrativos tales como planificación, coordinación, control presupuestario, asesoría financiera, contabilidad, servicios jurídicos, *factoring*, servicios informáticos; servicios financieros tales como la supervisión de flujos de tesorería y de la solvencia, de los aumentos de capital, de los contratos de préstamo, de la gestión de riesgo de los tipos de interés y del tipo de cambio y refinanciación; asistencia en las áreas de producción, compra, distribución y comercialización; y servicios de gestión de personal, especialmente en lo que se refiere a reclutamiento y a la formación. En general las actividades de este tipo se considerarán como servicios intragrupo dado que son el tipo de actividades que una empresa independiente estaría dispuesta a pagar o a ejecutar por sí misma. Consultas de la DGT V1628/2008, de 4 de agosto (NFC030909), y V0501/2011, de 1 de marzo (NFC040758). Por su parte, en la Consulta 27/2005, de 28 de enero (NFC020253), se indica que no procede la aplicación de la exención con relación a un trabajador que trabaja para una empresa española la cual forma parte de un grupo de empresas y se desplaza al extranjero porque es asignado para un proyecto del grupo de empresas. En concreto establece que, «... habida cuenta que el proyecto estaba dirigido a la elaboración de una aplicación informática que posteriormente se implantaría en todo el grupo de empresas, no puede considerarse que existe un trabajo prestado para la empresa no residente a la que el trabajador se ha desplazado, ya que estaremos en presencia de trabajos que redundan en beneficio de todas las empresas del grupo: residentes y no residentes». Sin embargo sí ha aceptado a priori los desplazamientos a filiales para prestar servicios de asesoramiento informático, asistencia técnica o formación de personal [Consulta de la DGT V2264/2009, de 8 de octubre (NFC035953)], asesoramiento técnico y de planificación del desarrollo de la actividad [Consulta de la DGT V2531/2009, de 17 de noviembre (NFC036848)] y para controlar la ejecución de construcciones de infraestructuras [Consulta de la DGT V1803/2009, de 4 de agosto (NFC034871)]. También pueden acogerse a la exención los trabajadores desplazados para prestar servicios destinados a la expansión del grupo, como los dirigidos a la apertura de filiales, al ser susceptibles de generar una ventaja o utilidad en la destinataria de los servicios [Consulta de la DGT V1557/2009, de 29 de junio (NFC033724)].

residente⁹⁸. A estos efectos, sería deseable aunque no imprescindible, y por lo tanto no exigible, la existencia de factura⁹⁹ o de un segundo contrato¹⁰⁰, ambos serían unos mecanismos adecuados de acreditación, pero, sin duda, algo que viene considerando fundamental la Administración de cara a la aplicación de la exención estudiada, es la especificación o aportación de datos que permitan identificar los trabajos y servicios desarrollados así como los clientes o entidades destinatarias en lugar de una simple descripción funcional del personal desplazado¹⁰¹.

c) Aplicación de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga en el país en el que se desarrolle el trabajo con exclusión de los países o territorios considerados como paraísos fiscales

El número dos del artículo 7 p), a efectos de aplicar la exención, exige la concurrencia de un doble requisito: que en el territorio en el que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y que no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal.

Cabe destacar la evolución sufrida por la redacción de este precepto ya que, inicialmente, se condicionaba la aplicación de la exención a que los rendimientos del trabajo percibidos «hayan tri-

⁹⁸ Vid. DE MIGUEL MONTECUBIO, M.: «Tributación en España de los trabajadores desplazados», en la obra colectiva dirigida y coordinada por RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A. y FERNÁNDEZ FUENTES, Á., *Fiscalidad y Planificación Fiscal Internacional*, op. cit., pág. 148. CORDÓN EZQUERRO, T.: «Las rentas exentas por trabajos realizados en el extranjero», en la obra colectiva dirigida por CORDÓN EZQUERRO, T., *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, op. cit., pág. 170.

⁹⁹ En la misma línea diversos autores han manifestado que la posibilidad de aplicar el beneficio fiscal recogido en el artículo 7 p) de la LIRPF no debe entenderse condicionada a la exigencia de que exista una facturación del servicio de la empresa española (a la que está adscrito el trabajador) a la prestataria vinculada con ella situada en el extranjero (a la que se desplaza el trabajador). Así, han indicado que cabe considerar aquellos casos en los que el coste íntegro del servicio fuese asumido y pagado por el cliente extranjero, con los que el rendimiento de trabajo exento no generaría un gasto deducible para la sociedad residente, lo cual, evidentemente, implica que no habrá facturación alguna entre empresas, lo que no debe ser un obstáculo para la operatividad del artículo 7 p) de la LIRPF. Vid. ÁLVAREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, op. cit., pág. 149. CHICO DE LA CÁMARA, P. y RUIZ GARJO, M.: «Análisis crítico de la exención del art. 7 p) de la LIRPF 35/2006, de 28 de noviembre, por rendimientos obtenidos como consecuencia de trabajos efectivamente realizados en el extranjero», *Crónica Tributaria*, núm. 126, 2008, pág. 99. LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: «Exención de rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero, redacción actual y modificaciones recogidas en el anteproyecto de LIRPF», *Revista interactiva de la AEDAF*, núm. 20, 2006, pág. 2.

¹⁰⁰ Al respecto nos remitimos a lo indicado en la página 33 respecto a la innecesaria existencia de un segundo contrato. Vid., también sobre este tema SAN de 26 de enero de 2011 (NFJ041986).

¹⁰¹ Así, el TEAC en Resolución de 16 de abril de 2009 (NFJ033912) consideró la no aplicación de la exención por trabajos realizados en el extranjero porque la empresa solo había justificado los desplazamientos al extranjero, pero no había identificado la empresa destinataria y beneficiaria de los trabajos ni el contenido de los mismos.

butado efectivamente en el extranjero»¹⁰² mientras que, en la actualidad¹⁰³, basta con la existencia en el país de desplazamiento de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto¹⁰⁴. Este cambio responde con claridad a la voluntad de incentivar el traslado de nuestros trabajadores, en la medida en que se eximen de tributación los rendimientos obtenidos por estos aun cuando no hayan sido gravados en el extranjero¹⁰⁵. En otro caso, si la renta hubiera tributado efectivamente en el extranjero, nuestro país tendría que aplicar la deducción por doble imposición internacional con lo que se conseguiría que los rendimientos tributasen una sola vez pero no se generaría incentivo alguno para el trabajador¹⁰⁶. Además, con la misma finalidad apuntada, actualmente en el artículo 7 p) se dispone que «se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información»^{107, 108}. Estos cambios normativos encajan perfectamente en la evolución sufrida con relación a los criterios a valorar en torno a la consideración de un país como paraíso fiscal ya que, en grandes líneas, se ha pasado de atender a la existencia de nula o baja tributación para centrarse en la existencia o no de intercambio de información¹⁰⁹.

¹⁰² Redacción original del artículo 7 p) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF.

¹⁰³ La Ley 6/2000, de 13 de diciembre, fue la que dio una redacción al artículo 7 p). Por su parte, el artículo 5 del RIRPF, también fue reformado (RD 579/2001, de 1 de junio) para adecuar su tenor a la modificación operada.

¹⁰⁴ Vid. en este sentido las Consultas de la DGT 2572/2003 y 2559/2003, de 30 de diciembre (NFC035174 y NFC019032, respectivamente), donde expuso lo siguiente: «El precepto únicamente exige que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio que haya sido calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, no que sean gravados de manera efectiva». Vid. también la Consulta de la DGT V1684/2005, de 5 de agosto (NFC021234).

¹⁰⁵ En este sentido, cabe hacer referencia a lo recogido en el apartado V de la exposición de motivos de la Ley 6/2000: «Con la finalidad de facilitar la movilidad de trabajadores españoles en el extranjero y de simplificar las obligaciones fiscales de los contribuyentes residentes y no residentes en territorio español, se adoptan medidas relativas al tratamiento de las rentas obtenidas por la realización de trabajos en el extranjero y al pago de los impuestos personales en los periodos impositivos en que se produce un desplazamiento al o desde el extranjero».

¹⁰⁶ Vid. en el mismo sentido RAVENTÓS CALVO, S.: «La exención para los trabajadores desplazados del artículo 7 del IRPF», en *Quincena Fiscal*, núm. 16, 2005, pág. 88.

¹⁰⁷ Vid. también el artículo 6.1.2.º del RIRPF.

¹⁰⁸ En la misma línea, salvando las diferencias, cabe destacar la modificación introducida por la Ley 62/2003, en el artículo 21 del TRLIS. En el mencionado artículo se fijaban diversos requisitos de concurrencia necesaria para que se produzca la exención de los dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español. Uno de ellos viene referido a que la entidad participada haya estado gravada por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto (el Impuesto sobre Sociedades) en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa. Al respecto, el artículo 21.1 b) establece que «... Se considerará cumplido este requisito, cuando la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación y que contenga la cláusula de intercambio de información». En lo esencial sobre la cuestión analizada, lo recogido en el artículo 21 del TRLIS se mantiene en la actual normativa reguladora del IS, Ley 27/2014.

¹⁰⁹ Sobre este tema, consideramos fundamental el análisis de Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal atendiendo a la modificación de su disposición adicional primera mediante la Ley 26/2014.

Con las previsiones legales indicadas, se resuelven muchos de los supuestos conflictivos que se podrían plantear. No obstante, aún queda alguna cuestión por resolver como la determinación de, en aquellos casos en los que no hay CDI con cláusula de intercambio de información, qué debe entenderse por existencia de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF. Al respecto, pensamos que nuestro punto de partida lo deberíamos buscar en el artículo 1 de la LIRPF, donde se señala que el IRPF es un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares.

El requisito objeto de análisis se entenderá cumplido sin ningún género de dudas para cualquier impuesto que comparta las características señaladas pero, pensamos que sería suficiente con que se acredite, mediante cualquier medio de prueba válido en derecho¹¹⁰, la existencia en el país de un impuesto directo y personal que grave la renta, en general, o los rendimientos de trabajo, en particular, obtenidos en su territorio¹¹¹. En todo caso, como indican ÁLVAREZ BARBEITO y CALDERÓN CARRERO, a efectos de establecer la similitud sustancial hay que atender a los elementos estructurales de ambos impuestos, pero dicha similitud debe exigirse con la debida flexibilidad teniendo en cuenta que no existen dos impuestos sobre la renta iguales en el mundo ya que cada país configura su impuesto atendiendo a sus condicionantes socioeconómicos, políticos, geográficos e incluso religiosos¹¹², ejerciendo una importante influencia también el diferente grado de evolución de sus sistemas tributarios y económicos¹¹³. Además, debe tenerse en cuenta también el «filtro» que, a estos efectos, constituye la exclusión expresamente recogida en el artículo 7 p) 2.º de los paraísos fiscales¹¹⁴.

¹¹⁰ Vid. Consulta de la DGT V0994/2008, de 20 de mayo (NFC029428).

¹¹¹ En la misma línea se han pronunciado distintos autores manifestando que «... como estamos refiriéndonos a la aplicación de la exención en relación con rendimientos del trabajo tendrían cabida impuestos no sintéticos sino de producto que graven las nóminas, no progresivos y no de renta mundial, incluso aunque las rentas de trabajo en el país de la fuente no estén sometidas a tributación. Vid. CORDÓN EZQUERRO, T.: «Régimen fiscal especial en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para favorecer los desplazamientos o traslados internacionales de los trabajadores», en la obra colectiva dirigida por Teodoro CORDÓN EZQUERRO, *Manual de Fiscalidad Internacional*, op. cit., pág. 844. Vid. también VV. AA.: *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes*, Lex Nova, 3.ª edición, Valladolid, 2003, pág. 61. DE MIGUEL MONTECUBIO, M.: «Tributación en España de los trabajadores desplazados», en la obra colectiva dirigida y coordinada por RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A. y FERNÁNDEZ FUENTES, Á., *Fiscalidad y Planificación Fiscal Internacional*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2003, págs. 148 y 149. ESPINOSA DE LOS MONTEROS, S.: «Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores», en la obra colectiva dirigida por Fernando SERRANO ANTÓN, *Fiscalidad Internacional*, op. cit., pág. 678.

¹¹² ÁLVAREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, op. cit., pág. 158.

¹¹³ Vid. AULT, H.: *Comparative Income Taxation*, Kluwer, Boston, 1997, y MESSERE, *The Tax systems in industrialized countries*, Oxford University Press, London, 1998.

¹¹⁴ De nuevo nos encontramos con una medida orientada a la lucha frente al uso de paraísos fiscales. Sin embargo, en esta ocasión no debemos olvidar que, en la medida en que la lucha contra el uso de paraísos fiscales se origina con la finalidad de evitar el que determinadas personas se beneficien de una privilegiada e incluso nula tributación, la ley no configura como requisito necesario para la aplicación del artículo 7 p) de la LIRPF la tributación efectiva del rendimiento en

d) Límite cuantitativo

La LIRPF fija un límite máximo de renta que podrá beneficiarse de la exención, en concreto el artículo 7 p) establece que «la exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales». Por su parte, en el artículo 6.2 del RIRPF se dispone que «para el cálculo de la retribución correspondiente a los trabajos realizados en el extranjero, deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero, así como las retribuciones específicas correspondientes a los servicios prestados en el extranjero». Por tanto, nos encontramos con dos subconceptos distintos que conforman el concepto de retribución correspondiente a los trabajos realizados en el extranjero sobre la que se aplicará el límite indicado: retribuciones específicas y retribuciones habituales o no específicas.

En cuanto a las retribuciones específicas, serían todas aquellas que el trabajador percibe con motivo del desplazamiento¹¹⁵, mientras que las retribuciones habituales o no específicas serían todas las demás, por lo que resulta imprescindible¹¹⁶ el fijar un criterio de reparto que permita identificar, de entre el total de las retribuciones anuales, cuáles corresponden a los trabajos efectivamente realizados en el extranjero. Al respecto, el artículo 6.2 del RIRPF indica que «para el cálculo del importe de los rendimientos devengados cada día por los trabajos realizados en el extranjero, al margen de las retribuciones específicas correspondientes a los citados trabajos, se aplicará un criterio de reparto proporcional teniendo en cuenta el número total de días del año».

Teniendo en cuenta lo establecido en la normativa reguladora, podríamos pensar que la fórmula que debería manejarse consistiría en calcular la remuneración salarial diaria media –partiendo de la remuneración salarial total sin computar las retribuciones específicas y dividiéndolo por el número total de días del año– y, posteriormente, multiplicar el resultado por el número de días de desplazamiento¹¹⁷.

el país extranjero. Como señala RAVENTÓS CALVO, no se ve el sentido de esta restricción, como no sea el de la inclusión de una cláusula de estilo dirigida a salvaguardar la idea de una legislación precavida. La restricción, en definitiva como continúa manifestando la autora mencionada, pone en peor situación a los individuos que trabajan para empresas de, pongamos, Arabia Saudita o Hong Kong que a los que lo hagan en Reino Unido o Francia, aunque ni unos ni otros hayan sido sometidos a imposición alguna en esos países. RAVENTÓS CALVO, S.: «La exención para los trabajadores desplazados del artículo 7 del IRPF», *op. cit.*, pág. 90. Por lo tanto, parece que la mera existencia de un impuesto sobre la renta de naturaleza análoga al español debería configurarse como requisito suficiente para la aplicación de la exención con independencia de la aplicación o no de ese impuesto al caso concreto y de si nos encontramos ante un paraíso fiscal.

¹¹⁵ La DGT en Consulta V0783/2011, de 28 de marzo (NFC041020), indica que entre las retribuciones específicas se incluyen las correspondientes al concepto de horas extra efectuadas durante su desplazamiento al extranjero para la realización de dichos trabajos.

¹¹⁶ Fundamentalmente en aquellos casos en los que no se remunere de forma expresa el trabajo realizado en el extranjero.

¹¹⁷ *Vid.* Consultas de la DGT 2559/2003, de 30 de diciembre (NFC019032); 2572/2003, de 30 de diciembre (NFC035174); 27/2005, de 28 de enero (NFC020253); 135/2005, de 28 de marzo (NFC020720); V1695/2008, de 16 de septiembre (NFC031183); V2418/2008, de 16 de diciembre (NFC033277), y V1763/2008, de 3 de octubre (NFC031254). ÁLVA-

No obstante, pensamos que del artículo 6.2 del RIRPF no se deduce que haya que tener en cuenta como denominador el número total de días del año pues, en la medida en que hace referencia a los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero, no pueden computarse los días en que el trabajador haya estado desplazado al extranjero y no sean días de trabajo efectivo, por no ser laborales, por haber estado de vacaciones, o por cualquier otra causa. Lo que establece la norma es que hay que realizar un reparto proporcional entre los días efectivamente trabajados en España y los días efectivamente trabajados en el extranjero y, después aplicar el porcentaje resultante a las retribuciones que se perciben por el total de días del año, por lo que las vacaciones y festivos –que también dan lugar a un devengo de salario– se imputan a trabajos realizados en España o en el extranjero en la misma proporción que representen los días trabajados en España respecto de los trabajados en el extranjero. Computar como trabajo en el extranjero los días de estancia en el extranjero, aunque no se trabaje, llevaría al absurdo de que el régimen fiscal podría verse alterado en función de que el trabajador decida pasar sus vacaciones en el extranjero, o quedarse en el extranjero durante el fin de semana, resultando más beneficioso para el trabajador el atender a los días efectivamente trabajados.

La DGT en contestaciones a diversas consultas ha previsto que «... cuando el trabajador efectúa varios desplazamientos al extranjero a la hora de cuantificar la parte de sus rendimientos del trabajo que están exentos, únicamente deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado al extranjero para efectuar la prestación de servicios transnacional, de tal forma que serán los rendimientos devengados durante esos días los que estarán exentos». Con esta finalidad, la Administración ha establecido que, en principio, podrá tomarse un criterio de reparto proporcional pero en el denominador se atenderá al número total de días del año, no los días hábiles, por lo que la fórmula sería la siguiente: número de días en el extranjero/número total de días del año¹¹⁸. En definitiva, lo que en todo caso rechaza la Administración es que en el denominador puedan incluirse solo los días hábiles pero, en ningún momento, ha manifestado que en el numerador deban incluirse días de estancia en el extranjero en los que no se ha desarrollado trabajo alguno por tratarse de vacaciones o días no laborales.

C. COMPATIBILIDAD E INCOMPATIBILIDAD

La aplicación de la exención objeto de estudio, tal y como se recoge en el artículo 7 p), será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en artículo 9 A) 3 b) del RIRPF cualquiera que sea su importe, pudiendo el contribuyente optar por la aplicación de uno u otro régimen¹¹⁹.

REZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, op. cit., págs. 164 y 165.

¹¹⁸ Consultas de la DGT 2559/2003, de 30 de diciembre (NFC019032); 2572/2003, de 30 de diciembre (NFC035174); 27/2005, de 28 de enero (NFC020253), y 135/2005, de 28 de marzo (NFC020720).

¹¹⁹ Al respecto la DGT en Consulta V0333/2010, de 22 de febrero (NFC037422), ha señalado que para realizar la opción no hay ningún procedimiento específico previsto en la norma y que cuando se cumplan las condiciones exigi-

La exención del artículo 7 p), sí será compatible con el régimen de dietas exceptuadas de gravamen recogido en el artículo 9 A) del RIRPF respecto de los trabajadores desplazados al extranjero por menos de nueve meses, indicando recientemente la DGT que «las cantidades percibidas por el trabajador en concepto de desplazamiento y estancia, a las que no resulte de aplicación el régimen general de dietas exceptuadas de gravamen, se consideran rendimientos del trabajo a efectos del cómputo del límite exento de 60.100¹²⁰. También, expresamente la DGT ha destacado su compatibilidad con la deducción por doble imposición internacional por la parte que supere los 60.100 euros de rendimientos en el extranjero¹²¹.

IV. CONCLUSIÓN

Como hemos destacado en este trabajo, desde hace ya varios años y especialmente en la actualidad, son numerosos los motivos que conducen tanto a los trabajadores como a las empresas a trasladarse o favorecer el traslado al extranjero con la finalidad de desarrollar un trabajo. La conducta descrita también ha sido propiciada en el ámbito fiscal por nuestro legislador tratando de conjugar los intereses, tanto de los contribuyentes como de la Administración, al impulsar la salida de personas que, sin perder su residencia en España, desarrollen efectivamente un trabajo en otro Estado permitiendo la exención en nuestro país de las rentas percibidas por ello. El problema radica en la determinación de la concurrencia de los requisitos necesarios para proceder a la aplicación de esa exención. Así, por ejemplo, además de la problemática general relativa a la determinación de la residencia, fijar la concurrencia del requisito referente a que los trabajos hayan sido realizados para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero, resultará especialmente complicado en aquellos casos en los que la entidad destinataria esté vinculada con la entidad empleadora.

Por todo ello y en virtud del principio de seguridad jurídica, se impone la necesidad de configurar las circunstancias determinantes con la mayor precisión posible permitiendo así la aplicación de la exención estudiada a todos los trabajadores que se desplacen al extranjero para desarrollar efectivamente su trabajo en favor de una entidad no residente o establecimiento permanente radicado en el extranjero, evitando la inversión de la carga de la prueba en contra de la empresa o el trabajador y facilitando algo que, en todo caso redundará a favor de nuestra economía mitigando su caída, como es la búsqueda de nuevos mercados en el exterior.

das para aplicar la exención, tales retribuciones estarán exentas con el límite de 60.100 euros anuales, no existiendo obligación de practicar retención sobre tales rentas.

¹²⁰ Consulta de la DGT V0458/2013, de 15 de febrero (NFC046662).

¹²¹ Consulta de la DGT V2816/2010, de 28 de diciembre (NFC040061).

Bibliografía

- ALMUDÍ CID, J. M. y SERRANO ANTÓN, F. [2001]: «La residencia fiscal de las personas físicas en los convenios de doble imposición internacional y en la normativa interna española», *RCyT. CEF*, núms. 221-222.
- ÁLVAREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J. M. [2010]: *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, Colección Estudios Tributarios, Netbiblo, Broseta, La Coruña.
- AMORÓS DORDA, N. [1998]: «Artículo 12. Residencia Habitual», en *Comentarios a las Leyes Tributarias*, dirigidos por CRUZ AMORÓS, M., tomo I, vol. 1.º, Edersa, Madrid.
- AULT, H. [1997]: *Comparative Income Taxation*, Kluwer, Boston.
- BAENA AGUILAR, A. [1993]: «El sujeto pasivo», en la obra colectiva dirigida por VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., *Comentarios a la Ley del IRPF y reglamento del impuesto*, Colex, Madrid.
- [1994]: *La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Aranzadi, Pamplona.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. [1999]: en la obra colectiva, *Comentarios a la ley del impuesto sobre la renta de los no residentes*, Civitas, Madrid.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMENÉZ, A. J. [2011]: «Convenios fiscales internacionales» en la obra coordinada por CARMONA FERNÁNDEZ, N.: *Convenios fiscales internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Ciss, Madrid.
- CARMONA FERNÁNDEZ, N. [1995]: «De los apátridas fiscales (y los cambios artificiales de residencia)», *Carta Tributaria, Monografías*, núm. 231.
- [2001]: «La fiscalidad de los no residentes en España: Elementos subjetivos», en la obra colectiva dirigida por CORDÓN EZQUERRO, T., *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- CORDÓN EZQUERRO, T. [2005]: «Régimen fiscal especial en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para favorecer los desplazamientos o traslados internacionales de los trabajadores», en la obra colectiva dirigida CORDÓN EZQUERRO, T. *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. [2003]: «La residencia fiscal de los deportistas en el impuesto sobre la renta de las personas físicas», *Revista Jurídica del Deporte*, núm. 9.
- [2013]: «La residencia fiscal de las personas físicas en el MC OCDE», en la obra colectiva *Residencia fiscal y otros aspectos conflictivos. La armonización de la imposición directa*, AEDAF y Aranzadi, Navarra.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. y RUIZ GARIJO, M. [2008]: «Análisis crítico de la exención del art. 7 p) de la LIRPF 35/2006, de 28 de noviembre, por rendimientos obtenidos como consecuencia de trabajos efectivamente realizados en el extranjero», *Crónica Tributaria*, núm. 126.
- ESPINOSA DE LOS MONTEROS, S. [2005]: «Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores», en la obra colectiva dirigida por SERRANO ANTÓN, F.: *Fiscalidad Internacional*, 2.ª edición, CEF, Madrid.
- FALCÓN Y TELLÁ, R. [2000]: «Los tributos cedidos y las competencias normativas de las Comunidades Autónomas», *Papeles de Economía Española*, núm. 83.
- FALCÓN Y TELLÁ, R. y PULIDO GUERRA, E. [2013]: *Derecho Fiscal Internacional*, 2.ª edición, Marcial Pons, Madrid.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T. R. [1993]: *Curso de Derecho Administrativo*, vol. I.

GÓMEZ CALLEJA, I. [2001]: «La residencia fiscal en las nuevas leyes de IRPF e IRNR. Posibles problemas de constitucionalidad», *Gaceta Fiscal*, núm. 195.

HERRERA MOLINA, P. M. [2013]: «Exit taxes y libertades comunitarias: ¿Contradicciones o evolución en la jurisprudencia del TJUE?», *Revista General de Derecho Europeo*, número 29.

LAMPREAVE MÁRQUEZ, P. [2006]: «Exención de rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero, redacción actual y modificaciones recogidas en el anteproyecto de la LIRPF», *Revista interactiva de la AEDAF*, núm. 20.

MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J. M. [2007]: «Los impuestos de salida y el derecho comunitario europeo a la luz de la legislación española», *Crónica Tributaria*, núm. 125.

MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M. [2012]: «Los impuestos de salida: un análisis actualizado de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea», *Quincena Fiscal*, núm. 4.

MARTÍN QUERALT, J. [1992]: «El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», en la obra colectiva *Curso de Derecho Tributario, Parte Especial. Sistema Tributario: Los Tributos en particular*, Marcial Pons.

MARTÍNEZ CHAMORRO, M. [1999]: «La residencia habitual en el Nuevo IRPF», *Su Dinero*, núm. 165.

MESSERE [1998]: *The Tax systems in industrialized countries*, Oxford University Press, London.

DE MIGUEL MONTEERRUBIO, M. [2003]: «Tributación en España de los trabajadores desplazados», en la obra colectiva dirigida y coordinada por RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A. y FERNÁNDEZ FUENTES, Á., *Fiscalidad y Planificación Fiscal Internacional*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid.

NATERA HIDALGO, R. [1997]: «Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», en la obra colectiva coordinada por FALCÓN y TELLA, R., *Medidas Fiscales para 1997*, Civitas, Madrid.

PUIGI VILADOMU, S. [1999]: «Paraísos fiscales y Residencia Fiscal según el nuevo IRPF», *Noticias Jurídicas*, septiembre.

RAVENTÓS CALVO, S. [2005]: «La exención para los trabajadores desplazados del artículo 7 del IRPF», *Quincena Fiscal*, núm. 16.

RIBES RIBES, A. [2014]: *Los impuestos de salida*, Tirant lo Blanch, Valencia.

RIVAS VALLEJO, M. P. y MARTÍN ALBÁ, S. [2000]: «Los desplazamientos temporales de trabajadores españoles al extranjero. Efectos laborales y tributarios», *Revista del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales. Derecho social, Internacional y Comunitario*, núm. 27.

SIMÓN ACOSTA, E. [1999]: *El Nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Aranzadi, Pamplona.

SOLER ROCH, M. T. [1997]: «Una reflexión sobre el principio de residencia como criterio de sujeción al poder tributario», en *Presente y Futuro de la Imposición directa en España*, Lex Nova, Valladolid.

INCRIMINACIÓN Y AUTOINCRIMINACIÓN EN EL PROCEDIMIENTO INSPECTOR

Carlos David Delgado Sancho

Inspector de Hacienda del Estado

EXTRACTO

En el procedimiento de inspección el sujeto inspeccionado no se autoincrimina, pero sí se le incrimina, pues se pretende recaudar la «deuda media» que de forma arbitraria y automática le asigna el programa de inspección. En el inicio del procedimiento se vulnera la presunción de inocencia del sujeto inspeccionado, ya que el programa de inspección le asigna una «deuda media» y, además, se interrumpe *ope legis* la prescripción del plazo para imponer las sanciones tributarias que puedan derivarse de la regularización propuesta por la Inspección. Esta incriminación, primero, fomenta el fraude fiscal e incentiva la economía sumergida, convirtiendo a la Hacienda pública en una Administración injusta e ineficaz, y segundo, el deber de colaborar del sujeto inspeccionado se transforma en una facultad, pues no se le podrá sancionar por resistencia, obstrucción, excusa o negativa, al quedar residenciada la mala fe en sede de la Administración.

Palabras claves: incriminación, autoincriminación, prueba, presunción de inocencia y deber de colaboración.

Fecha de entrada: 08-12-2014 / Fecha de aceptación: 20-01-2015

INCRIMINATION AND SELF-INCRIMINATION IN THE INSPECTION PROGRESS

ABSTRACT

In the process of inspection the inspected subject is not self-incrimination, but incriminates him, as it aims to raise the «average debt» arbitrarily and automatically assigns the inspection program. In the beginning of the procedure the presumption of innocence of the inspected subject is violated, since the inspection program assigns an «average debt» and also «ope legis» interrupted prescription deadline to impose tax penalties that may result regularization given by the Inspectorate. This incrimination, first, encourages tax evasion and encourages the black economy, making public finances in an unjust and ineffective administration, and second, the duty to assist the inspected subject becomes an option, because you can not punish for resistance, obstruction, excuse or negative, to be impeached bad faith Administration headquarters.

Keywords: incrimination, self-incrimination, proof, presumption of innocence and duty to cooperate.

Sumario

- I. Marco constitucional y legal
- II. El inicio del procedimiento inspector: la incriminación del sujeto inspeccionado
 - A. El objeto del procedimiento inspector
 - B. La planificación de las actuaciones inspectoras
 - C. La inclusión en el plan de inspección
 - D. El inicio de las actuaciones inspectoras
 - E. La interrupción de la prescripción de las infracciones tributarias
 - F. La incriminación del sujeto inspeccionado: vulneración de la presunción de inocencia
 - G. La imparcialidad de los Inspectores de Hacienda: la evaluación de su desempeño
 - H. La impugnación del acto de iniciación del procedimiento inspector: el recurso de amparo
- III. El desarrollo de las actuaciones inspectoras: la autoincriminación del sujeto inspeccionado
 - A. El derecho de defensa del sujeto inspeccionado
 - B. El deber de colaborar con la Inspección de los Tributos
 - C. La carga de la prueba en el procedimiento inspector
 - D. El derecho a no autoincriminarse: ámbito penal y ámbito administrativo
 - E. La doctrina de los Tribunales

I. MARCO CONSTITUCIONAL Y LEGAL

Cuatro artículos¹ de la Constitución española –24, 25, 31 y 103– nos van a permitir delimitar y fundamentar la problemática que plantea la incriminación y la autoincriminación en el procedimiento de inspección, desde la óptica de los valores supremos que imperan en nuestro ordenamiento jurídico: la libertad, la justicia y la igualdad (CE 1.1). En reiteradas sentencias, por todas la 67/1984, de 7 de junio, el Tribunal Constitucional ha declarado que las leyes han de ser interpretadas de conformidad con la Constitución y en el sentido más favorable para la efectividad de los derechos fundamentales², disponiendo al efecto el artículo 5.1 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del poder judicial, que: «La Constitución es la norma suprema del ordenamiento jurídico, y vincula a todos los Jueces y Tribunales, quienes interpretarán y aplicarán las leyes y los reglamentos según los preceptos y principios constitucionales, conforme a la interpretación de los mismos que resulte de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional en todo tipo de procesos». De los artículos antes enunciados, nos interesa destacar las siguientes notas:

- Primera. El artículo 24.2 establece una serie de garantías procesales que son aplicables, en cierta medida, a los procedimientos administrativos en general, y, por tanto, al procedimiento de inspección. De esas garantías, nos centraremos especialmente en la presunción de inocencia y en el derecho a no declarar contra sí mismos.
- Segunda. El artículo 25.3 otorga a la Administración la potestad sancionadora, habiendo asumido el Tribunal Constitucional la jurisprudencia del Tribunal Supremo, para declarar que los principios inspiradores del orden penal son aplicables, con ciertos matices, en el procedimiento administrativo sancionador, y, por ende, en el procedimiento sancionador tributario (LGT 178), de tal forma que desde el punto de vista ontológico o sustancial, infracciones y penas son esencialmente iguales.

¹ Los derechos reconocidos en los artículos 24 y 25 son susceptibles de recurso de amparo. Los reconocidos en el artículo 31 no son susceptibles de recurso de amparo, pero los tributos y las prestaciones personales de carácter público solo pueden establecerse con arreglo a la ley (CE 133.1). El artículo 103 enumera los principios en los que se asienta la actuación de la Administración pública.

² La legalidad aplicable debe ser entendida en los términos más favorables a la plena efectividad de los derechos fundamentales (STC 24/1989, de 2 de febrero).

- Tercera. El artículo 31.1 instituye la potestad tributaria, el deber de «todos» de contribuir para sostener los gastos públicos, del que se deriva el deber de colaborar con la Hacienda pública y el deber de información (LGT 93 y 94). Este deber de contribuir, desde el punto de vista del contribuyente, se vincula a su capacidad económica, pero desde un plano social, se integra en un sistema tributario justo, en el que los contribuyentes no son súbditos sino ciudadanos. El propio artículo 31 esboza lo que debe entenderse por sistema tributario justo, en primer lugar, se trata de un sistema que integra una pluralidad de tributos que gravan la renta, el patrimonio y el tráfico mercantil y civil (LGT 2), en segundo término, se basa, desde la perspectiva del ingreso, en los principios de igualdad y de generalidad, progresividad y no confiscación (LGT 3), y, desde el punto de vista del gasto público, en los principios de eficacia y eficiencia.
- Cuarta. El apartado 1 del artículo 103 dispone que la Administración pública, la Hacienda pública en lo que ahora importa, sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia³ (...), con sometimiento pleno a la ley y al derecho, y, el apartado 3 del citado precepto que la ley regulará (...), las garantías para la imparcialidad de los funcionarios —léase, Inspectores de Hacienda— en el ejercicio de sus funciones. Este sometimiento pleno de la actuación administrativa a la *lex* y al *ius*, abarca dos juicios, uno de legalidad, la actuación administrativa no debe vulnerar el derecho objetivo, y otro de intencionalidad, la actuación administrativa debe respetar los principios generales del derecho, ejercitando la potestad tributaria y sancionadora de forma legítima, sin incurrir en desviación de poder, atendiendo al servicio de los intereses generales, pues la Administración carece de intereses propios.

Desde este momento, ya podemos anticipar que el fraude fiscal constituye una de las mayores quiebras del sistema tributario justo que proclama la Constitución, pues como señala la exposición de motivos de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de prevención del fraude fiscal: «El fraude fiscal es un fenómeno del que se derivan graves consecuencias para la sociedad en su conjunto. Supone una merma para los ingresos públicos, lo que afecta a la presión fiscal que soportan los contribuyentes cumplidores; condiciona el nivel de calidad de los servicios públicos y las prestaciones sociales; distorsiona la actividad de los distintos agentes económicos, de tal modo que las empresas fiscalmente cumplidoras deben enfrentarse a la competencia desleal de las incumplidoras; en definitiva, el fraude fiscal constituye el principal elemento de inequidad de todo sistema tributario». Por su parte, la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, en su exposición de motivos, especifica que la realidad social y económica en un escenario de crisis y de austeridad presupuestaria hace del fraude fiscal hoy, si cabe, una figura más reprochable que nunca.

³ El principio de eficacia ha de subordinarse al principio de legalidad (STC 22/1984, de 17 de febrero).

II. EL INICIO DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR: LA INCRIMINACIÓN DEL SUJETO INSPECCIONADO

Los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo II del Título I de la Constitución, en concreto la presunción de inocencia, vinculan a todos los poderes públicos (CE 53.1) y, por tanto, a la Administración tributaria que debe protegerlos y garantizarlos; sin embargo, en el inicio del procedimiento inspector se producen dos actuaciones que van a vulnerar el derecho fundamental a la presunción de inocencia: la asignación arbitraria y automática por el plan de inspección –por uno de los múltiples programas que lo integran–, de una «deuda media» al contribuyente inspeccionado y la interrupción *ope legis* del plazo de prescripción para imponer las sanciones tributarias que puedan derivarse de la regularización propuesta por la Inspección. Esta vulneración de la presunción de inocencia, lejos de ir encaminada a garantizar algún bien constitucionalmente protegido, fomenta el fraude fiscal e incentiva la economía sumergida, convirtiendo a la Hacienda pública española en una Administración injusta e ineficaz.

A. EL OBJETO DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR

A diferencia de la regulación anterior, en la que al referirse al procedimiento inspector se estaba haciendo mención a todas las actuaciones llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, distingue claramente entre el procedimiento inspector⁴ (LGT 145) y el resto de actuaciones inspectoras (RGAT 197), limitándose el objeto del mismo, tal y como señala el artículo 145.1 de la citada norma, a la comprobación e investigación del adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias y, en su caso, a la regularización de la situación tributaria del obligado mediante la práctica de una o varias liquidaciones. El artículo 145 de la Ley general tributaria contiene cuatro términos que delimitan nuestro objeto de estudio:

- Comprobación e investigación. Los únicos competentes para comprobar e investigar son los instructores de los respectivos expedientes, aclarando el propio artículo 145 estos conceptos: «La comprobación tendrá por objeto los actos, elementos y valoraciones consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones» (LGT 145.2); «la investigación tendrá por objeto descubrir la existencia, en su caso, de hechos con relevancia tributaria no declarados o declarados incorrectamente por los obligados tributarios» (LGT 145.3).
- Liquidación. Es competencia exclusiva de los Inspectores Jefes. Los actuarios en las actas proponen liquidaciones; los contribuyentes nunca liquidan, solo autoliquidan.

⁴ Frente a una pluralidad de procedimientos de gestión tributaria hay un único procedimiento de inspección.

- Regularización. La Inspección, en su caso, regulariza la situación tributaria de los sujetos inspeccionados, en clara referencia a la deuda tributaria que instruyen (LGT 143.2) y que posteriormente será liquidada por el Inspector Jefe⁵.

Ahora bien, cuando hablamos de procedimiento inspector, en realidad, nos estamos refiriendo a cosas bien distintas, ya que junto al procedimiento inspector propiamente dicho hay que considerar, primero, la interrupción de la prescripción de las infracciones tributarias [LGT 189.3 a)], y segundo, la obtención de la prueba en el subsiguiente procedimiento sancionador (LGT 210.2), pues la instrucción de este último se realiza en el procedimiento inspector. Prácticamente, en esta dicotomía radica la mayor parte de los problemas que plantea la incriminación y la autoincriminación en el procedimiento inspector, pues mientras es indubitado que el sujeto inspeccionado debe colaborar con la Inspección de los Tributos, ninguna obligación tiene el presunto infractor de colaborar con el instructor del expediente sancionador, estando garantizados constitucionalmente, en ambos procedimientos –el inquisitivo y el acusatorio– y, prácticamente en el mismo grado, la inmensa mayoría de los derechos⁶ reconocidos en el artículo 24.2 de la Constitución mediante el recurso de amparo.

B. LA PLANIFICACIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS

Los planes de inspección vieron la luz⁷ con la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes, cuyo artículo 26 obligaba a la Administración a hacer públicos los criterios que informan cada año el plan nacional de inspección. Actualmente, el artículo 116 de la Ley general tributaria establece que «la Administración tributaria elaborará anualmente un plan de control tributario que tendrá carácter reservado, aunque ello no impedirá que se hagan públicos los criterios generales que lo informan». Dicho precepto ha sido desarrollado por el artículo 170 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria (...), cuyo apartado 1, dispone: «La planificación comprenderá las estrategias y objetivos generales de las actuaciones inspectoras y se concretará en el conjunto de planes y programas definidos sobre sectores económicos, áreas de actividad, operaciones y supuestos de hecho, relaciones jurídico-tributarias u otros, conforme a los que los órganos de inspección deberán desarrollar su actividad», habiéndose publicado

⁵ También los contribuyentes pueden regularizar su situación tributaria. La Ley Orgánica 7/2012 identifica el término «regularización» con el pago de la deuda tributaria, al disponer la nueva redacción del artículo 305.4 del Código penal que: «Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, (...)».

⁶ No se aplican en el procedimiento administrativo sancionador el derecho al juez ordinario predeterminado por la ley (ATC 170/1987, de 11 de febrero), ni el derecho al juez imparcial (STC 76/1990, de 26 de abril), ni el derecho a la asistencia jurídica gratuita (STC 128/1996, de 9 de junio), ni el derecho a la doble instancia en el orden contencioso-administrativo (STC 89/1995, de 6 de junio).

⁷ El artículo 19.6 del Real Decreto 939/1986 disponía: «Los planes de los órganos que han de desarrollar las actuaciones inspectoras tienen carácter reservado y no serán objeto de publicidad».

(BOE de 31 de marzo de 2014) la Resolución de 10 de marzo de 2014 de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del plan anual de control tributario y aduanero para el ejercicio 2014, en cuyo preámbulo se vuelve a repetir lo que ya se dijo en 1999, al publicarse las directrices del primer plan de control: «La lucha contra el fraude constituye una línea prioritaria de actuación de la Agencia Tributaria».

El objetivo de todas las áreas funcionales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha sido siempre eminentemente recaudatorio, si bien el centro de imputación se ha trasladado del «Inspector» –anualmente se le asignaba la deuda que debía instruir– al «contribuyente inspeccionado», pues la mera inclusión en el plan de inspección lo «criminaliza» al asignarle de forma arbitraria y automática⁸ una determinada «deuda media» que se debe instruir y recaudar. Esta planificación, si bien es correcta en el diseño de los objetivos del Departamento de Recaudación –su finalidad es recuperar la deuda instruida por las otras áreas funcionales–, presenta graves distorsiones en las áreas de control tributario, ya que no facilita el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias en periodo voluntario, pues el defraudador está mejor posicionado ante la Inspección de los Tributos que el contribuyente honesto, máxime si tenemos en cuenta que la regularización propuesta por la Inspección siempre se intenta negociar⁹, tanto por la propia Inspección, para firmar actas en conformidad o con acuerdo, como por el contribuyente, para reducir el montante de la deuda. Esta «deuda media» asignada al contribuyente inspeccionado –presunto defraudador– es la que debe instruir la Inspección de los Tributos, si bien provoca el efecto perverso de inducir al fraude fiscal a los grandes contribuyentes que conocen de antemano todos los parámetros necesarios para calcular el importe exacto de la «deuda media». La única forma de cumplir los objetivos de la Inspección de Hacienda es incoar actas que superen esa «deuda media», único modo que dispone el actuario para ser bien retribuido vía complemento de productividad y mejor evaluado en su carrera profesional.

C. LA INCLUSIÓN EN EL PLAN DE INSPECCIÓN

El órgano competente para incluir a un contribuyente en el plan de inspección es el órgano competente para liquidar que, en el ámbito de la Hacienda pública estatal, es el Inspector Jefe, que actúa por propia iniciativa, como consecuencia de orden superior o a petición razonada de otros órganos (RGAT 87.1). Podemos afirmar, entonces, que sus actos principian y terminan el procedimiento inspector, mientras las actuaciones de comprobación e investigación de los actuarios lo desarrollan. Este acto de inclusión de un determinado contribuyente en un determinado plan de inspección es un acto de mero trámite no susceptible de impugnación de forma autónoma (RGAT 170.8). Claro es que dicho acto de trámite se podrá impugnar con motivo de la impugnación de la resolución del expediente, es decir, al impugnar la liquidación derivada de un acta de disconformidad, pero en este

⁸ La «deuda media» asignada al contribuyente comprobado se fija en función del objetivo de recaudación anual de la Inspección de los Tributos, aplicando los correspondientes márgenes de seguridad.

⁹ ¿Tiene la Inspección de Hacienda habilitación legal para negociar la regularización del sujeto inspeccionado?

momento lo que nos interesa averiguar es si existe algún motivo autónomo (LRJPAC 107.1) para impugnar el acto administrativo de inclusión del contribuyente en el plan de inspección, lo que nos lleva a analizar la evolución legislativa y la jurisprudencia del Tribunal Supremo en esta materia.

La evolución legislativa parte del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento general de la Inspección de los Tributos, cuyo artículo 29, en su redacción primitiva, disponía que «las actuaciones de la Inspección de los Tributos se iniciarán: a) por propia iniciativa de la Inspección, como consecuencia de los planes específicos de cada funcionario, o bien sin sujeción a un plan previo con autorización escrita o motivada del Inspector Jefe respectivo; b) como consecuencia de orden superior escrita y motivada; c) en virtud de denuncia pública; d) a petición del obligado tributario...». Posteriormente, el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, redujo a dos los citados modos de iniciación: a) por propia iniciativa de la Inspección, como consecuencia de los planes específicos de cada funcionario, equipo o unidad de inspección, o bien sin sujeción a un plan previo por orden superior escrita y motivada del Inspector Jefe respectivo; b) a petición del obligado tributario...». Por último, el artículo 147.1 de la Ley 58/2003 dispone que «el procedimiento de inspección se iniciará: a) de oficio; b) a petición del obligado tributario, ...». Esta evolución legislativa nos permite interpretar el artículo 147.1 de la Ley general tributaria, alcanzando tres conclusiones: primero, solo es posible iniciar un procedimiento de inspección si el obligado tributario está incluido en un concreto plan de inspección, es decir, en un programa específico; segundo, es necesario que el Inspector Jefe asigne¹⁰ –firme– la carga del contribuyente seleccionado a un determinado equipo de inspección; y tercero, no es necesario motivar ni la inclusión de un contribuyente en un programa de inspección, ni la orden de carga en plan.

La redacción actual de la Ley general tributaria se ha ceñido a la doctrina del Tribunal Supremo que se decanta por considerar la inclusión en el plan de inspección como acto de mero trámite no susceptible de recurso o reclamación de forma autónoma. Dicha doctrina la entresacamos de las Sentencias de 4 de octubre de 2004 –casación 6112/1999– y 3 y 30 de noviembre de 2011 –casación 5787/2007, y, casación para la unificación de doctrina 164/2008– de la Sala Tercera, destacando las siguientes notas:

- La Administración tributaria no está obligada a notificar a los contribuyentes el hecho de su inclusión en un plan concreto de inspección al ser un acto de trámite, reservado y confidencial, que no decide directa o indirectamente el fondo del asunto, ni determina la imposibilidad de continuar el procedimiento, ni produce perjuicio irreparable a derechos e intereses legítimos.
- No produce indefensión, pues queda indemne el derecho del sujeto pasivo a participar en el procedimiento y en las actuaciones inspectoras.
- La motivación de la inclusión en el plan de inspección se produce por la propia selección del contribuyente en aplicación de ese plan de inspección.

¹⁰ Si no se cumplen estos dos primeros requisitos la Administración tributaria incurre en vía de hecho (LJCA 30).

D. EL INICIO DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS

Ya sea de oficio o a petición del contribuyente, el procedimiento de inspección podrá iniciarse mediante comunicación notificada al obligado tributario para que se persone en el lugar, día y hora que se le señale (RGAT 177.1), pero como el contribuyente tiene derecho a conocer los motivos de inicio del procedimiento de inspección (STS de 3 de noviembre de 2011, antes citada), le resultará muy útil solicitar en la primera visita el documento firmado por el Inspector Jefe que acredite la orden de carga en plan, la identificación del programa y la «deuda media» que le asigna el plan de inspección, pues el que la Administración tributaria no esté obligada a notificar a los contribuyentes el hecho de su inclusión en el plan de inspección, no significa que, una vez iniciadas las actuaciones inspectoras, el contribuyente no tenga derecho a ser informado de la «acusación» formulada contra él (CE 24.2), ya que es un acto administrativo que afecta a sus derechos e intereses legítimos (LRJPAC 58.1); esta, al menos, es la interpretación que parece deducirse del artículo 147.2 de la Ley 58/2003, cuando afirma que «los obligados tributarios deben ser informados al inicio de las actuaciones del procedimiento de inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones», lo que por otra parte constituye uno de los derechos recogidos en el artículo 34 de la Ley general tributaria. La información solicitada por el sujeto inspeccionado merece las siguientes consideraciones.

- Primera. A la vista de la orden de carga en plan el sujeto inspeccionado podrá cotejar que la misma coincide con la comunicación de inicio de actuaciones firmada por el jefe de equipo, en lo relativo a la extensión –conceptos y ejercicios– y alcance –general o parcial– de las mismas, pudiendo comprobar la posible prescripción de alguna obligación tributaria, cuestionar la interrupción de los plazos de prescripción, etc., bien entendido que un «procedimiento», haya caducado (LGT 104.5) o esté finalizado, no interrumpe la prescripción¹¹, ya que dicho efecto lo reserva la ley a las «acciones», a las «actuaciones» y a los «recursos» o «reclamaciones» (LGT 68). Por otra parte, el inicio de una actuación inspectora de alcance parcial interrumpe «todo» el hecho imponible¹², ya que el Tribunal Supremo ha modificado su anterior doctrina (SSTS de 11 de febrero de 2008, casación 5360/2002; 25 de febrero de 2008, casación 5575/2002; 6 de noviembre de 2008, casación 1012/2006; etc.).

¹¹ La respuesta es negativa, tanto si nos referimos a actuaciones de carácter parcial como general, como si hablamos de procedimientos finalizados o caducados. El inicio de un procedimiento de carácter general interrumpe la prescripción, pero una vez finalizado o caducado cesa todo efecto interruptivo y surgen nuevos procedimientos (recaudación, revisión, etc.) que tendrán su propia dinámica, pero que en ningún caso interrumpen la prescripción de lo ya comprobado. Lo mismo cabe decir de los procedimientos de carácter parcial, que si bien interrumpen la prescripción en el momento de su inicio, cuando finalizan o caducan «borran» todo efecto interruptivo que hayan podido tener, sin perjuicio de lo que acontezca con el nacimiento de nuevos procedimientos.

¹² El hecho imponible del impuesto comprobado puede ser único (impuesto sobre sociedades) o múltiple (impuesto sobre el valor añadido), pero el inicio de un procedimiento inspector de carácter parcial, por nimio que sea en comparación con la base imponible declarada, interrumpe todo el hecho imponible, incluso lo no declarado.

Esto, lógicamente, es desproporcionado y por ello el artículo 149.1 de la Ley 58/2003 dispone que «todo obligado tributario que esté siendo objeto de unas actuaciones de inspección de carácter parcial podrá solicitar a la Administración tributaria que las mismas tengan carácter general respecto al tributo y, en su caso, periodos afectados, sin que tal solicitud interrumpa las actuaciones en curso».

- Segunda. La identificación –numeración y descripción– del plan de inspección es esencial, pues la «deuda media» asignada por cada uno de los programas varía sustancialmente, lo que incide en la presión fiscal que soportará el sujeto inspeccionado, por ejemplo, no es lo mismo incluir a un contribuyente en el programa «control facturación irregular» –léanse facturas falsas– que en el de «sociedad y socios: reducción de capital», entre otros motivos, por el mayor grado de responsabilidad que acarrea, ya que el primero conlleva la imposición de sanciones por infracciones tributarias muy graves.
- Tercera. El dato fundamental que se le debe solicitar al jefe de equipo es la «deuda media» que el programa de inspección asigna al contribuyente inspeccionado, y, lógicamente, las razones por las cuales se le adjudica ese concreto importe.

E. LA INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS

El apartado 1 del artículo 189 de la Ley general tributaria dispone que «la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias se extinguirá por el fallecimiento del sujeto infractor y por el transcurso del plazo de prescripción para imponer las correspondientes sanciones», añadiendo el apartado dos del citado precepto que: «El plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias será de cuatro años y comenzará a contarse desde el momento en que se cometieron las correspondientes infracciones». La primera observación que nos merece este plazo de prescripción de cuatro años es que se aplica por igual a todo tipo de infracciones, ya sean leves, graves o muy graves, lo cual parece desproporcionado, máxime teniendo en cuenta que mientras la infracción tipificada en el artículo 191 de la Ley 58/2003 puede llegar a ser constitutiva de delito contra la Hacienda pública, si la cuota supera 120.000 euros y hay dolo, la tipificada en el artículo 206 de la citada norma no deja de ser el mero incumplimiento de una obligación formal. Quizá la explicación provenga de la antigua Ley general tributaria que aglutinaba en un único expediente dos procedimientos, el inspector y el sancionador; pero, una vez generalizado el «procedimiento separado» con la Ley 1/1998 –actualmente regulado en el art. 208.1 de la Ley 58/2003–, no tiene ningún sentido equiparar el plazo de prescripción de infracciones tan dispares, tanto en lo relativo a su contenido, como a su gravedad.

El apartado 3 del citado artículo 189 de la Ley 58/2003 dispone que el plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias se interrumpirá: a) por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del interesado, conducente a la imposición de la sanción tributaria. Y añade: «Las acciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria del obligado interrumpirán el plazo de prescripción para imponer las sancio-

nes tributarias que puedan derivarse de dicha regularización». El antecedente inmediato de este artículo lo constituye el artículo 20 de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social que, con efectos 1 de enero de 2001, dio nueva redacción a la letra a) del apartado uno del artículo 66 de la Ley 230/1963, ya que la separación de procedimientos que consagraba el artículo 34 de la Ley de derechos y garantías de los contribuyentes supuso que los expedientes sancionadores iniciados desde la entrada en vigor de la Ley 1/1998 (19 de marzo de 1998) hasta la entrada en vigor de la Ley 14/2000 (1 de enero de 2001) no se vieran interrumpidos por el inicio de actuaciones conducentes al reconocimiento, regularización, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del tributo devengado por cada hecho imponible. Así lo entendió el Tribunal Supremo –por todas, Sentencia de 15 de junio de 2005, casación en interés de Ley 86/2003– al afirmar que, «a partir de la entrada en vigor de la Ley 1/1998, no resulta admisible que unas actuaciones ajenas al expediente sancionador puedan interrumpir la prescripción de unas ulteriores sanciones». Este apartado 3 del artículo 189 de la Ley 58/2003 merece las siguientes consideraciones:

- Primera. Se criminaliza al sujeto inspeccionado, pues el mero inicio de un procedimiento de inspección –que, en principio, nada tiene que ver con el procedimiento sancionador– interrumpe el plazo de prescripción de las presuntas infracciones tributarias que haya podido cometer, vulnerando dicha cautela la presunción de inocencia del contribuyente y la confianza legítima depositada en las instituciones, al considerarlo un potencial defraudador, presumiendo su mala fe. El acto que interrumpe¹³ la prescripción debe motivarse, con sucinta referencia de hechos y fundamentos de derecho, especificando las concretas infracciones que quedan interrumpidas, ya que limita derechos subjetivos e intereses legítimos [LRJPAC 54.1 a)], no siendo admisible la interrupción automática –*ope legis*– de la prescripción de posibles infracciones tributarias, sin ningún tipo de motivación, sin especificación alguna, aplicable por igual a todo tipo de obligados tributarios, pues la motivación marca la diferencia entre la discrecionalidad y la arbitrariedad. Lo dijo el Tribunal Supremo en la citada Sentencia de 15 de junio de 2005 (reiterándolo en las de 19 de enero de 2009, casación 5557/2006, y 15 de octubre de 2009, casación 3790/2006) al disponer: «El artículo 34 de la Ley 1/1998 proclama la absoluta separación de los expedientes sancionadores de los de comprobación e investigación, de modo que resultaría insólito que unas actuaciones ajenas al expediente sancionador (que no tiene por qué iniciarse necesariamente) vinieran a interrumpir la prescripción de unas ulteriores sanciones. Ello supondría la quiebra del principio de separación de tramitación de los expedientes sancionadores que acabamos de "estrenar" por razón de la Ley 1/1998, así como neutralizar el principio de presunción de inocencia». Cuestión distinta, añadimos nosotros, sería que en el momento de inicio del procedimiento de inspección, la Administración tuviera indicios de la posible responsabilidad del

¹³ La iniciación del procedimiento sancionador siempre debe motivarse (RGRST 22).

obligado tributario, lo que le habilitaría sin ningún género de dudas a interrumpir la prescripción o iniciar el correspondiente procedimiento sancionador.

- Segunda. La seguridad jurídica exige determinar –y motivar– exactamente las infracciones cuyo plazo de prescripción queda interrumpido por las «acciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria del obligado», así como el periodo impositivo al que hacen referencia. Estos datos no se deducen del artículo 189 de la Ley general tributaria que se limita a decir que «interrumpirán el plazo de prescripción para imponer las sanciones tributarias que puedan derivarse de dicha regularización». Tampoco se determinan las presuntas infracciones que quedan interrumpidas en la autorización previa del Inspector Jefe para iniciar el procedimiento sancionador –acto interno que no se notifica al interesado–, regulada en el artículo 25.1 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario, modificado en este punto por el Real Decreto 1065/2007, del siguiente tenor: «En todo caso, el inicio del procedimiento sancionador requerirá autorización previa del Inspector Jefe, que podrá ser concedida en cualquier momento del procedimiento de comprobación e investigación o una vez finalizado este, antes del transcurso del plazo máximo establecido en el artículo 209 de la Ley 58/2003». Habrá que esperar al inicio del procedimiento sancionador, que en la mayoría de los casos coincide en el tiempo con la propuesta de liquidación contenida en las actas de inspección –pues en palabras de la STS de 21 de septiembre de 2002, casación en interés de Ley 3433/2001, absurdo resulta que se inicie un procedimiento sancionador sin estar definidas las cuotas que, en definitiva, condicionarán incluso la gravedad de la posible sanción–, para identificar las infracciones que quedaron interrumpidas al iniciarse el procedimiento inspector, al disponer el artículo 22.1 del Real Decreto 2063/2004 que: «El procedimiento se iniciará de oficio mediante la notificación del acuerdo del órgano competente, que contendrá necesariamente las siguientes menciones: b) Conducta que motiva la incoación del procedimiento, su posible calificación y las sanciones que pudieran corresponder».

F. LA INCRIMINACIÓN DEL SUJETO INSPECCIONADO: VULNERACIÓN DE LA PRESUNCIÓN DE INOCENCIA

Ya hemos dicho que los principios inspiradores del orden penal, la presunción de inocencia¹⁴ en lo que ahora importa, son aplicables, con ciertos matices, en el procedimiento administrativo

¹⁴ «No puede suscitar ninguna duda que la presunción de inocencia rige sin excepciones en el ordenamiento sancionador y ha de ser respetada en la imposición de cualesquiera sanciones, sean penales, sean administrativas en general o tributarias en particular, pues el ejercicio del *ius puniendi* en sus diversas manifestaciones está condicionado por el artículo 24.2 de la Constitución al juego de la prueba y a un procedimiento contradictorio en el que puedan defenderse las propias posiciones» (STC 76/1990, de 26 de abril).

sancionador, y, por ende, en el procedimiento sancionador tributario. Este principio significa, lisa y llanamente, que la Administración está obligada a probar¹⁵ la culpabilidad del presunto infractor, o dicho de otra forma que cualquier insuficiencia en el resultado de las pruebas practicadas, libremente valoradas por el órgano sancionador, debe traducirse en un pronunciamiento absoluto. El principio de presunción de inocencia se ha convertido en derecho fundamental, y, como tal derecho, se proyecta en dos vertientes:

- a) Procedimental: significa que toda sanción debe ir siempre precedida de una actividad probatoria de cargo. De acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional (entre otras, SSTC 66/1984, de 6 de junio; 109/1986, de 24 de septiembre; 76/1990, de 26 de abril; 33/1992, de 18 de marzo; 23/1995, de 30 de enero; 45/1997, de 11 de marzo; 123/1997, de 1 de julio, etc.) este derecho tiene las siguientes consecuencias procedimentales:
 - Necesidad de la prueba: que toda sanción, administrativa o penal, esté sustentada en una actividad probatoria de cargo o incriminadora de la conducta ilícita reprochada.
 - Licitud de la prueba de cargo: que las pruebas tenidas en cuenta para fundamentar la decisión de condena merezcan tal concepto jurídico y sean constitucionalmente legítimas.
 - Carga de la prueba: que la carga de la prueba corresponde a quien acusa, de forma que es el acusador quien tiene que probar los hechos y la culpabilidad del acusado, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia.
- b) Extraprocedimental¹⁶: constituye el derecho a recibir la consideración y trato de no autor o no partícipe en hechos infractores. Por tanto, este principio no solo se erige en un derecho, sino también encierra una «regla de tratamiento del inculpa-do» consistente en considerarle a todos los efectos como inocente hasta que, en su caso, se declare definitivamente su culpabilidad.

Pero ahora lo que nos interesa averiguar es si la presunción de inocencia se aplica en el procedimiento de inspección, y, en caso afirmativo, si la «deuda media» asignada por el programa

¹⁵ La culpabilidad del presunto infractor no es, en rigor, objeto de prueba; objeto de prueba son los hechos y la culpabilidad no es un hecho, sino un concepto jurídico, por ello, cuando se predica de un sujeto la culpabilidad en relación con una determinada conducta ilícita no se hace otra cosa que afirmar la existencia de unos hechos que encajan en la descripción del ilícito tributario y la participación en los mismos del sujeto en cuestión.

¹⁶ Pero esa dimensión extraprocesal de la presunción de inocencia no constituye por sí misma un derecho fundamental distinto o autónomo del que emana de los artículos 10 y 18 de la Constitución. En estos casos relativos al honor y a la dignidad de la persona, que no son una presunción sino una cualidad consustancial inherente a la misma, serán los derechos consagrados en el artículo 18 de la Constitución los que por la vía del recurso de amparo habrán de ser preservados o restablecidos (STC 166/1995, de 20 de noviembre).

de inspección al sujeto inspeccionado vulnera ese derecho fundamental, pues parece indubitado que dicha asignación constituye una falta de respeto hacia el contribuyente, una vulneración de su buena fe y de la confianza legítima que afecta a su honorabilidad, es decir, damos por sentado que la actuación de la Administración tributaria es ilegal —actúa con mala fe— cuando imputa una «deuda media» al sujeto inspeccionado, y lo que nos cuestionamos es si esa actuación ilegal vulnera el derecho fundamental a la presunción de inocencia. Aunque la respuesta es afirmativa conviene precisar que la «deuda media» asignada por el programa de inspección comprende la cuota tributaria, los intereses de demora y la sanción, concepto este último que va a ser de trascendental importancia, porque se podrá alcanzar la «deuda media» imponiendo solo sanciones, en el supuesto de inexistencia de cuota tributaria e intereses de demora. Tres sentencias del Tribunal Constitucional nos van a ayudar a encontrar esa respuesta positiva, si bien la razón fundamental es que la instrucción del procedimiento sancionador, la obtención de la prueba de cargo, se realiza en el propio procedimiento de inspección.

- Primera. Sentencia 13/1982, de 1 de abril. Esta sentencia del Tribunal Constitucional confirma la tesis positiva, cuando declara que «una vez consagrada constitucionalmente, la presunción de inocencia ha dejado de ser un principio general del derecho que ha de informar la actividad judicial (*in dubio pro reo*) para convertirse en un derecho fundamental que vincula a todos los poderes públicos y que es de aplicación inmediata, tal y como ha precisado este Tribunal en reiteradas sentencias. (...) El derecho a la presunción de inocencia no puede entenderse reducido al estricto campo del enjuiciamiento de conductas presuntamente delictivas, sino que debe entenderse también que preside la adopción de cualquier resolución, tanto administrativa como jurisdiccional, que se base en la condición o conducta de las personas y de cuya apreciación se derive un resultado sancionatorio para las mismas o limitativo de sus derechos».
- Segunda. Sentencia 110/1984, de 26 de noviembre. Asimismo confirma la tesis planteada esta sentencia del Tribunal Constitucional, que ante la alegación por parte del demandante de amparo de la vulneración de la presunción de inocencia, el Tribunal Constitucional resuelve en estos términos: «La presunción de inocencia habría sido desconocida por la tantas veces citada resolución y, en general, por la actuación inspectora en cuanto se presume que el recurrente ha defraudado y debe probar que no lo ha hecho, cuando debía presumirse lo contrario y asumir la Inspección la carga de la prueba. Pero la situación no es esa. La Inspección va dirigida a verificar la conducta fiscal del contribuyente y, en particular, a constatar la veracidad de sus declaraciones a la Hacienda pública. Esta actividad investigadora conducirá a obtener las pruebas, en su caso, de que el contribuyente ha defraudado al Fisco, pero es evidente que no se le exige al contribuyente la difícil prueba de su inocencia».
- Tercera. Sentencia 76/1990, de 26 de abril. También la Sentencia 76/1990 confirma la tesis positiva en varios de sus fundamentos jurídicos al resolver el recurso y las cuestiones de inconstitucionalidad interpuestos contra la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley general tributaria.

- Respecto de la posible inconstitucionalidad del artículo 145.3 de la cita ley, el Tribunal Constitucional se pronuncia en estos términos: «Ha de excluirse *a limine* que el artículo 145.3¹⁷ de la Ley general tributaria establezca una presunción legal que dispense a la Administración, en contra del derecho fundamental a la presunción de inocencia, de toda prueba respecto de los hechos sancionados, puesto que el precepto parte justamente de la existencia de un medio probatorio válido en Derecho. Es igualmente evidente que la norma impugnada no establece tampoco una presunción *iuris et de iure* de veracidad o certeza de los documentos de la inspección (que sería también incompatible con la presunción constitucional de inocencia), ya que expresamente admite la acreditación en contrario. El precepto combatido constituye un primer medio de prueba sobre los hechos que constan en las actas y diligencias de la inspección tributaria, cuyo valor o eficacia ha de medirse a la luz del principio de la libre valoración de la prueba. A ello debe añadirse que ese valor probatorio solo puede referirse a los hechos comprobados directamente por el funcionario, quedando fuera de su alcance las calificaciones jurídicas, los juicios de valor o las simples opiniones que los Inspectores consignen en las actas y diligencias».
- Respecto del artículo 83.3 f)¹⁸ de la Ley general tributaria, afirma que no vulnera la presunción de inocencia porque «el sustantivo "pruebas" no es utilizado por dicho precepto en un sentido estricto o técnico jurídico, sino más bien como concepto equivalente, redundante y sinónimo de la expresión "documentos contables" que la propia norma emplea».

Una vez constatado que la presunción de inocencia se aplica en el procedimiento de inspección, debemos preguntarnos si la asignación arbitraria y automática de «deuda media» por el programa de inspección vulnera el citado derecho fundamental. La respuesta también es positiva, fundamentalmente, porque la Administración tributaria presume que el sujeto inspeccionado ha vulnerado la ley, pero hay otras varias razones: primera, la «deuda media» incluye las sanciones tributarias, y también, en aquellos casos en que se traslade el tanto de culpa a la jurisdicción penal o al Ministerio Fiscal, incluye la cuota por delito¹⁹ contra la Hacienda pública; segunda, la «deuda media» no está motivada, pues la asigna el programa de inspección en función de los objetivos recaudatorios de las áreas de control tributario, incurriendo la Administración en arbitrariedad (CE 9.3); tercera, el procedimiento de inspección se dirige contra un presunto defrau-

¹⁷ Este artículo disponía: «Las actas y las diligencias extendidas por la Inspección de los Tributos tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario».

¹⁸ El artículo 83 disponía: «3. Serán sancionados con multas de 25.000 a 1.000.000 de pesetas: f) La falta de aportación de pruebas y documentos contables o la negativa a su exhibición».

¹⁹ La Hacienda pública incentiva los expedientes que finalizan en informe de delito fiscal, pues multiplican la «deuda instruida» por tres.

dador; y cuarta, la «deuda media» presupone iniciar un procedimiento administrativo «sin todas las garantías» (CE 24.2), pues un procedimiento genuinamente inquisitivo, como es el procedimiento de inspección, pasa a ser acusatorio, lo que supone desviación de poder (LJCA 70.2). En definitiva, la «incriminación», además de vulnerar la presunción de inocencia, induce al fraude fiscal y fomenta la economía sumergida, cuando el sujeto inspeccionado asume —*ex ante* o *ex post*—, como si de una tasa se tratase, los objetivos recaudatorios de los diferentes departamentos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

G. LA IMPARCIALIDAD DE LOS INSPECTORES DE HACIENDA: LA EVALUACIÓN DE SU DESEMPEÑO

El estatuto básico del empleado público, aprobado por Ley 7/2007, de 12 de abril, hace pivotar la política de recursos humanos de las Administraciones públicas en torno a tres principios: la antigüedad, la formación y el compromiso con la organización. La evaluación del desempeño²⁰ (EBEP 20) se encuadra, lógicamente, en el compromiso con la organización y constituye el gran elemento innovador de la función pública y, probablemente, el reto más arduo de implantar que ocasionará la reforma operada por la Ley 7/2007, al incidir directamente en los aspectos más importantes de la relación funcionarial: promoción en la carrera administrativa, retribución, formación, provisión y mantenimiento del puesto de trabajo, etc. Respecto del trabajo desarrollado por los Inspectores de Hacienda, lo primero que hay que constatar es que no hay ningún precepto legal que garantice la imparcialidad en el ejercicio de sus funciones (CE 103.3). Obviamente, sus actuaciones están sometidas al principio de legalidad (CE 9.1) y al control de los Tribunales (CE 106.1), deberán ser proporcionadas (LGT 3.2), regladas (LGT 6), facilitarán en todo momento a los sujetos inspeccionados el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones (LGT 99.1), pero al sujeto inspeccionado nadie le garantiza la imparcialidad del Inspector de Hacienda, antes al contrario, la «deuda media» que le asigna el programa de inspección, predispone al funcionario más cualificado de la Administración a no ser imparcial en la interpretación y aplicación de las normas tributarias, pues será evaluado y retribuido en función de lo que «recaude» a cada contribuyente, con independencia de la calidad del trabajo empleado. Concluimos, por tanto, que el mandato constitucional establecido en el artículo 103.3 *in fine* de la Constitución, a fecha actual, no se ha ejecutado, pues por tal no podemos considerar el código de conducta²¹ regulado en el artículo 52 del estatuto básico del empleado público, ya que la Constitución habla de «garantías» y el código de conducta de «principios». Esta conclusión viene reforzada con otros argumentos.

²⁰ Suponiendo, primero, que sea posible evaluar de forma objetiva un trabajo tan complejo como el que realizan los Inspectores de Hacienda, y segundo, que los evaluadores estén capacitados para ello, deben ser previamente conocidos por los evaluados los criterios de evaluación.

²¹ El principio ético regulado en el artículo 53.2 de la Ley 7/2007 tampoco garantiza la imparcialidad de los funcionarios públicos.

- Primero. Podría pensarse, en una primera aproximación, que la imparcialidad está implícita en el ejercicio de las propias actuaciones de la Inspección de los Tributos, al tener que ser las mismas equilibradas, proporcionales, regladas, legales, controladas por los Tribunales, etc., pero esta solución presenta flancos débiles, pues no se habla para nada de imparcialidad, ni en el derogado Reglamento general de la Inspección de los Tributos, ni en el actual Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria (...), omisión que también podemos predicar de la Ley general tributaria. El término "imparcialidad" lo utiliza el estatuto básico del empleado público en varios artículos, en concreto, en el artículo 20.2 relativo a la evaluación del desempeño, al disponer: «Los sistemas de evaluación del desempeño se adecuarán, en todo caso, a criterios de transparencia, objetividad, imparcialidad²² y no discriminación y se aplicarán sin menoscabo de los derechos de los empleados públicos»; pero, que los sistemas para evaluar el trabajo desarrollado por los Inspectores de Hacienda deban ser imparciales, no significa que ejerzan sus competencias de forma imparcial.
- Segundo. También podríamos considerar que la imparcialidad se garantiza en los artículos 28 y 29 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común, relativos a la abstención y recusación de los funcionarios públicos, pero los citados preceptos lo que pretenden, según reza la exposición de motivos de la ley, es garantizar el principio de neutralidad, es decir, mantener los servicios públicos a cubierto de toda colisión entre intereses particulares e intereses generales. Por otra parte, los artículos 28 y 29 de la Ley 30/1992 antes citados no suponen ninguna novedad, pues la Ley de procedimiento administrativo de 17 de julio de 1958 ya regulaba esta materia de forma similar en sus artículos 20 y 21.
- Tercero. Otra opción sería vincular la imparcialidad de los Inspectores de Hacienda con la inamovilidad por su condición de funcionarios de carrera (EBEP 1.3.6), pero esta opción también presenta deficiencias, en primer lugar, porque un Inspector de Hacienda mal evaluado no percibe el complemento de productividad, en segundo término, porque verá truncada su carrera profesional –condenado al ostracismo– si no «recauda» la «deuda media» asignada a los contribuyentes incluidos en su plan de inspección y, por último, porque la continuidad en un puesto de trabajo obtenido por concurso queda vinculada a la evaluación del desempeño de acuerdo con los sistemas de evaluación que cada Administración pública determine, dándose audiencia al interesado, y por la correspondiente resolución motivada (EBEP 20.4).

²² A fecha actual, la nota característica de la valoración del trabajo desarrollado es que la Administración goza de discrecionalidad técnica de tal modo que, por una parte, no es necesario que motive el núcleo material de sus decisiones técnicas, por otra, dichos actos se hallan vedados al enjuiciamiento directo de los Tribunales del orden contencioso-administrativo. No obstante, el desarrollo de la Ley 7/2007 requiere que la evaluación del desempeño sea objetiva, por lo que es de esperar que finalicen las «valoraciones subjetivas» hoy existentes.

- Cuarto. La razón fundamental es el significado del término «garantías»²³ que emplea el artículo 103.3 de la Constitución, pues el mandato del constituyente requiere una regulación *ex novo*²⁴ que, primero, establezca un proceso con todas las garantías (CE 24.2) y, segundo, garantice la imparcialidad de los funcionarios públicos en el ejercicio de sus cargos –siendo «parte» de la organización debe ser «imparcial»–, lo que conlleva que sean públicos –conocidos por la opinión pública²⁵– los objetivos de los funcionarios públicos, y esa regulación *ex novo*, a fecha actual, no se ha producido, si bien la Ley 7/2007 –pendiente de desarrollo en el ámbito de la Administración general del Estado– se hace eco del citado principio en su código de conducta y en sus principios éticos.

H. LA IMPUGNACIÓN DEL ACTO DE INICIACIÓN DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR: EL RECURSO DE AMPARO

La vulneración del derecho a la presunción de inocencia perpetrada en el inicio de las actuaciones inspectoras, así como las demás cuestiones de legalidad ordinaria y procedimentales, se podrán alegar cuando se impugne el acto de liquidación de las actas de disconformidad, interponiendo primero reclamación económico-administrativa –reposición, en su caso–, y, posteriormente, recurso contencioso-administrativo; pero, cuando la Administración pública vulnera un derecho fundamental entra en juego el artículo 53.2 de la Constitución que dispone: «Cualquier ciudadano podrá recabar la tutela de las libertades y derechos reconocidos en el artículo 14 y la Sección primera del Capítulo II ante los Tribunales ordinarios por un procedimiento basado en los principios de preferencia y sumariedad y, en su caso, a través del recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional». Por ello, el camino procesal idóneo para restablecer el derecho fundamental vulnerado, sería iniciar una doble instancia²⁶.

- Primera. Acudir directamente al procedimiento especial para la protección de los derechos fundamentales de la persona regulado en el Capítulo I del Título V de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la jurisdicción contencioso-administrativa, artículos 114

²³ Este término tiene un significado muy preciso en nuestra Constitución; así, por ejemplo, el artículo 9.3 proclama que la Constitución «garantiza» los principios fundamentales del Estado de derecho.

²⁴ En contra, la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de diciembre de 2011, casación 5190/2009, que afirma: «La imparcialidad y la objetividad de los funcionarios, actuario y perito, se presupone, con independencia de que se adscribieran a la misma o distinta unidad de inspección».

²⁵ Cualquier ciudadano tiene derecho a acceder a esa información según dispone el artículo 12 de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno.

²⁶ La jurisprudencia es unánime en admitir estas dos acciones paralelas –por todas, STC 84/1987, de 29 de mayo–, ya que el recurso especial no suspende el plazo para interponer el recurso ordinario, ni implica una reserva del derecho de ejercicio de la acción por esta vía.

a 122, donde la Sala del Tribunal Superior de Justicia correspondiente –Audiencia Nacional, en su caso– solo podrá enjuiciar si los actos impugnados vulneran la presunción de inocencia del sujeto inspeccionado.

- Segunda. Acudir al procedimiento ordinario establecido en los artículos 43 a 77 de la Ley 29/1998, donde se impugnará la liquidación derivada del acta de disconformidad, pudiendo alegarse únicamente cuestiones de legalidad ordinaria o procedimentales –la sentencia del proceso especial producirá efectos de cosa juzgada–, si bien en este caso es preceptivo agotar la vía económico-administrativa y conveniente garantizar el pago de la deuda tributaria –sanciones no– para obtener la suspensión de la ejecución del acto impugnado.

III. EL DESARROLLO DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS: LA AUTOINCRIMINACIÓN DEL SUJETO INSPECCIONADO

Incorporados al proceso contencioso-administrativo²⁷ (LJCA 52.1) los expedientes administrativos incoados por la Inspección de los Tributos –el de inspección y el sancionador–, figurarán únicamente en el procedimiento de inspección las pruebas utilizadas por el instructor del expediente sancionador para, primero, imputar el ilícito tributario al presunto infractor, y segundo, acreditar su culpabilidad. Cuando el sujeto inspeccionado esté obligado a aportar la prueba en el procedimiento de inspección, no se produce la autoincriminación en el procedimiento sancionador, o dicho en otros términos, si la Inspección de los Tributos respeta las reglas de distribución de la carga de la prueba no se vulnera el derecho del sujeto inspeccionado a no declarar contra sí mismo, pues ninguna coacción se ejerce cuando se está obligado a colaborar con la Inspección –«soportar prueba»– o cuando se deben justificar los beneficios fiscales declarados, «aportar prueba».

A. EL DERECHO DE DEFENSA DEL SUJETO INSPECCIONADO

Las garantías procesales contenidas en el artículo 24 de la Constitución se aplican de forma plena en el proceso penal²⁸ (LECr 520) y con matices en el procedimiento sancionador tributario. Una vez visto que la presunción de inocencia se vulnera en el inicio del procedimiento inspector, nuevamente nos vamos a preguntar si el derecho de defensa, y, más concretamente su manifestación pasiva, el derecho a no confesarse culpable, a no declarar contra sí mismo y a guardar silen-

²⁷ Los órganos del orden jurisdiccional contencioso-administrativo juzgarán dentro del límite de las pretensiones formuladas por las partes y de los motivos que fundamenten el recurso y la oposición (LJCA 33.1), siendo en este proceso más riguroso el principio de congruencia que en el orden civil (STS de 10 de abril de 2000, casación 3681/1996).

²⁸ El imputado no solo no tiene obligación de decir la verdad, sino que puede callar total o parcialmente, en virtud de los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable, reconocidos en el artículo 24.2 de la Constitución (STC 118/2001, de 21 de mayo).

cio, se aplican en el procedimiento inspector. Antes de anticipar una respuesta hay que recalcar una vez más que la instrucción del procedimiento sancionador se realiza en el propio procedimiento de inspección, a pesar de que desde la Ley 1/1998 el procedimiento sancionador se tramita de forma separada al procedimiento de inspección, pero se trata de una mera formalidad (LGT 208.1), pues en palabras de LAGO MONTERO²⁹, «la pretendida y tan anhelada separación entre el procedimiento inspector y el procedimiento sancionador resulta más artificial que real», ya que las pruebas del procedimiento sancionador –imputación del ilícito y prueba de la culpabilidad– se obtienen en el procedimiento de inspección (LGT 210.5). Como veremos a continuación, en el procedimiento de inspección se respeta el derecho de defensa del sujeto sancionado que, desde luego, no podrá guardar silencio en presencia de la Inspección de Hacienda.

- Primero. Es consustancial a todo procedimiento administrativo, y el procedimiento inspector no es una excepción, el principio de contradicción y, por tanto, el derecho de defensa, materializado en la Ley general tributaria en el derecho a formular alegaciones³⁰ y a aportar documentos [LGT 34.1 l)]. Así, pues, la Ley 58/2003 respeta el derecho de defensa del sujeto inspeccionado en su versión activa, siendo doctrina reiterada, por todas Sentencia del Tribunal Constitucional 165/2001, de 16 de julio, la de que no toda irregularidad u omisión procesal en materia de prueba –referida a su proposición, admisión, práctica, valoración, etc.– causa por sí misma indefensión material constitucionalmente relevante. Y es que, en efecto, el dato esencial para que pueda considerarse vulnerado el derecho de defensa consiste en que las irregularidades u omisiones procesales efectivamente verificadas hayan supuesto para el litigante una efectiva indefensión, toda vez que la garantía constitucional contenida en el artículo 24.2 de la Constitución únicamente cubre aquellos supuestos en los que la prueba es decisiva en términos de defensa –juicio de trascendencia o pertinencia–, puesto que, de haberse practicado la prueba omitida, o si se hubiera practicado correctamente la admitida, la resolución final del proceso hubiese podido ser distinta en el sentido de resultar favorable a quien denuncia la infracción del derecho fundamental.
- Segundo. El derecho a no declarar contra sí mismo –autoincriminación o autoinculpación– también rige en el procedimiento inspector y se ejerce con la inactividad del sujeto sobre el que recae o puede recaer una imputación, quien, en consecuencia, puede optar por defenderse en el proceso en la forma que estime más conveniente para sus intereses, sin que en ningún caso pueda ser forzado o inducido, bajo coacción o compulsión alguna, a declarar contra sí mismo o a confesarse culpable (STC 197/1995, de 21 de diciembre). La Ley general tributaria respeta el derecho a

²⁹ LAGO MONTERO, J. M.ª: «Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario: reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse», *Impuestos*, núms. 15-16, 1999.

³⁰ Con carácter previo a la firma del acta de conformidad/disconformidad se concederá trámite de audiencia al interesado para que alegue lo que convenga a su derecho (LGT 156.1/157.1).

no confesarse culpable –no así, los objetivos de la Inspección de los Tributos– si lo implementamos correctamente con las reglas que distribuyen la carga de la prueba, pues hay una presunción *iuris tantum* –admite prueba en contrario– de que las declaraciones tributarias se presumen ciertas (LGT 108.4) y no tienen carácter directamente incriminatorio (STS de 21 de diciembre de 1999, casación 1174/1998), de la misma forma que no se confiesa culpable el contribuyente que «aporta» libros, registros, documentos, etc. [LGT 29.1 f)]. Esta presunción dispensa de la prueba al sujeto inspeccionado, trasladándola a la Inspección de los Tributos.

- Tercero. El sujeto inspeccionado no tiene derecho a guardar silencio ante la Inspección de Hacienda, pues la Ley general tributaria le asigna innumerables obligaciones tributarias materiales y formales, si bien este derecho tendría plena efectividad en el supuesto de que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o, en su caso, se remita el expediente al Ministerio Fiscal (LGT 180.1), del mismo modo que sería irrelevante en el supuesto de que no se aperturase el procedimiento sancionador. En teoría, el sujeto inspeccionado podría guardar silencio³¹, pero el incumplimiento de sus obligaciones formales, le acarrearía consecuencias de extrema gravedad: primera, incurriría en la infracción grave tipificada en el artículo 203.6 de la Ley general tributaria sancionada con multa pecuniaria proporcional de hasta el 2 % de la cifra de negocios en el año natural anterior a aquel en que se produjo la infracción con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros, si el incumplimiento lo realizan contribuyentes que desarrollen actividades económicas³²; segunda, se determinaría la base imponible de los impuestos comprobados en régimen de estimación indirecta (LGT 51 y 158); y tercera, incurriría en la infracción tipificada en el artículo 191 de la Ley general tributaria, siendo compatibles ambas infracciones (LGT 180.3), la resistencia, excusa o negativa a las actuaciones de la Inspección de los Tributos y dejar de ingresar deuda tributaria. Al respecto, hay que constatar que el silencio también puede perjudicar al imputado, pues como declara el Tribunal Europeo de Derechos Humanos –caso Murray contra Reino Unido–, en Sentencia de 8 de febrero de 1996, el derecho del acusado a permanecer en silencio no es absoluto, sino que del mismo se pueden extraer conclusiones negativas atendiendo a las circunstancias del caso, a la importancia que los Tribunales nacionales le han concedido al apreciarlo como prueba y al grado de coacción sufrido.

³¹ En la práctica, guardan silencio los no declarantes y los que no comparecen ante la Inspección; pero, también se puede producir este supuesto cuando el sujeto inspeccionado ha cesado de hecho en su actividad mercantil, cuando realiza una actividad sumergida, etc.

³² La Ley 7/2012 ha introducido un apartado 6 en el artículo 203 para sancionar específicamente esta infracción en el seno del procedimiento inspector, pues según la exposición de motivos de la citada norma «se considera oportuna su modificación para evitar diversos problemas detectados así como mejorar su efecto disuasorio e impedir que estos defectos permitan dilatar los procedimientos».

B. EL DEBER DE COLABORAR CON LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS

El deber de colaboración se inserta en la relación jurídico-tributaria (LGT 17.1) que está presidida por los principios de buena fe y confianza legítima (LRJPAC 3.1). La buena fe, tanto la de la Administración como la del contribuyente, se presume: a la Administración le resultaría imposible servir con objetividad los intereses generales si no actúa con buena fe; la buena fe del contribuyente le exime de responsabilidad siendo, por tanto, la Administración la que asume la carga de probar su culpa o negligencia, si considera que ha incurrido en algún ilícito tributario. La mejor doctrina considera un error que la Ley 58/2003 no reprodujera el artículo 33 de la Ley 1/1998, cuyo apartado primero disponía que «la actuación de los contribuyentes se presume realización de buena fe», pues como afirma CALVO ORTEGA³³ es «una de las aportaciones más importantes de la Ley de derechos y garantías de los contribuyentes»; en el mismo sentido se pronuncia PONT MESTRES³⁴ cuando afirma que «la ausencia de su mención, en el menos malo de los supuestos, enturbia y perturba el normal desarrollo de lo que podría llamarse convivencia social tributaria».

La Ley general tributaria incluye en la Sección dedicada a la «Colaboración social en la aplicación de los tributos» el deber de información regulado en los artículos 93 y 94 de la citada norma; sin embargo, este deber de información queda extramuros del procedimiento de inspección por mandato del artículo 30.4 del Real Decreto 1065/2007, del siguiente tenor: «La solicitud de datos, informes, antecedentes y justificantes que se realice al obligado tributario en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos de que esté siendo objeto, de acuerdo con las facultades establecidas en la normativa reguladora del procedimiento, no tendrá la consideración de requerimiento de información a los efectos de lo previsto en los artículos 93 y 94 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria». Lógicamente, la Inspección de los Tributos, en el curso de las actuaciones inspectoras –incluso, antes de su inicio– efectuará requerimientos de información a terceros relacionados con el sujeto inspeccionado (clientes, proveedores, entidades financieras, etc.) que obviamente se regularán por lo dispuesto en el artículo 93 de la Ley 58/2003, pero las obligaciones de información del sujeto inspeccionado para con la Inspección de los Tributos no vienen reguladas en el citado artículo, sino por las normas atinentes al reparto de la carga de la prueba, de contenido eminentemente procesal, así como por el deber de colaboración con dichos órganos.

El deber genérico de colaboración³⁵ de los ciudadanos se regula en el artículo 39.1 de la Ley 30/1992, que dispone: «Los ciudadanos están obligados a facilitar a la Administración informes, inspecciones y otros actos de investigación solo en los casos previstos en las leyes». En el ámbito

³³ CALVO ORTEGA, R.: «La nueva Ley general tributaria y sus secretos», *RCyT. CEF*, núm. 238, 2003.

³⁴ PONT MESTRES, M.: «En torno a la ausencia de presunción de buena fe del contribuyente en la Ley general tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 19, 2004.

³⁵ El deber de colaborar es una prestación personal de carácter público (CE 31.3) que solo se puede establecer con arreglo a la ley.

tributario, el contribuyente viene obligado a colaborar activamente con la Hacienda pública, pues es quien asume la gestión y la recaudación de los tributos –propios y ajenos–, pero ahora nos interesa averiguar el contenido del deber de colaboración en el seno del procedimiento inspector, cuestión que nos aclara el Real Decreto 1065/2007 –arts. 171, 172 y 173– bien entendido que, como afirma PALAO TABOADA³⁶ «el deber de colaboración en el procedimiento de liquidación debe cesar –y, por tanto, debe dejar de ser sancionable la negativa a prestar la colaboración– desde el momento en que surja el riesgo de autoincrimación». Y añadimos nosotros: tampoco está obligado a colaborar con la Inspección el sujeto inspeccionado que es inculcado –vía asignación «deuda media» del programa de inspección– por la propia Administración, transformándose ese «deber» de colaboración en «facultad» del propio contribuyente, que la podrá ejercitar o no, de acuerdo con las siguientes reglas.

- Primera. Aportando cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria [LGT 29.1 f)], disponiendo al efecto el artículo 171.3 del Real Decreto 1065/2007 que «cuando el personal inspector requiera al obligado tributario para que aporte datos, informes o antecedentes que no deban hallarse a disposición de dicho personal, se concederá un plazo no inferior a diez días, contados a partir del siguiente al de la notificación del requerimiento, para cumplir con este deber de colaboración», siendo aplicable al supuesto descrito el principio de proporcionalidad y limitación de costes indirectos (LGT 3.2).
- Segunda. Facilitando la práctica de la inspección [LGT 29.1 g)], es decir, facilitando la entrada y reconocimiento de fincas (RGAT 172), atendiendo adecuadamente a los órganos de inspección (RGAT 173) y proporcionándoles los medios auxiliares necesarios para el ejercicio de las funciones inspectoras (RGAT 180.2). Como la facultad de entrar y reconocer las fincas limita el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio (CE 18.2), el artículo 142.2 de la Ley general tributaria dispone que «si la persona bajo cuya custodia se encontraren los lugares mencionados en el párrafo anterior se opusiera a la entrada de los funcionarios de la Inspección de los Tributos, se precisará la autorización escrita de la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine», añadiendo que cuando en el ejercicio de las actuaciones inspectoras sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquel o la oportuna autorización judicial³⁷.

³⁶ PALAO TABOADA, C.: «Lo "blando" y lo "duro" del proyecto de derechos y garantías de los contribuyentes», *RCyT*. CEF, núm. 171, 1997.

³⁷ La prueba obtenida de forma ilícita no invalida el procedimiento, pero no surtirán efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos o libertades fundamentales (LOPJ 11.1). Ninguna duda cabe de que la Constitución brinda a las personas físicas una protección plena de este derecho, pero además el Tribunal Constitucional ha declarado que también las personas jurídicas gozan, con ciertos matices, de la inviolabilidad de su domicilio o sede social, estando garantizada la inviolabilidad de las zonas que no tienen acceso al público (STC 22/1984, de 17 de febrero).

Lo que no podemos aceptar es el concepto del deber de colaboración que maneja el Tribunal Constitucional. El fundamento jurídico tercero de la Sentencia 76/1990, antes citada, ya ha sido suficientemente criticado³⁸, pero desde luego a sus detractores no les falta razón, a la vista del párrafo tan desafortunado que pasamos a transcribir: «Para los ciudadanos este deber constitucional [de contribuir] implica, más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que el artículo 9.1 de la norma fundamental impone, una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales. Para los poderes públicos este deber constitucional comporta también exigencias y potestades específicas en orden a la efectividad de su cumplimiento por los contribuyentes». Al respecto, simplemente recordar, que la «justicia tributaria» –y más concretamente el procedimiento inspector– es concomitante con el respeto de los derechos fundamentales del contribuyente, y, que quien está sometido más allá de la Constitución y del ordenamiento jurídico es precisamente la Administración pública, tal y como dispone el artículo 103.1 de la Constitución, si bien es incuestionable que se pueden limitar derechos individuales en aras del interés público.

C. LA CARGA DE LA PRUEBA EN EL PROCEDIMIENTO INSPECTOR

La teoría general admite una doble acepción de la carga de la prueba, subjetiva o formal, relativa a la determinación de a quién corresponde la aportación de la prueba, y, objetiva o material, que alude a la cuestión de quién debe soportar las consecuencias de la ausencia de prueba. Esa teoría general no configura la prueba como un deber, sino como una carga procesal: el deber se caracteriza por la necesidad imperiosa de una determinada conducta que es exigible en interés ajeno, mientras que en la carga procesal la conducta observada redundará en interés propio y su inobservancia no produce sanción alguna, sino únicamente un perjuicio procesal que puede llegar a suponer una sentencia desfavorable. Existe, pues, una conveniencia práctica de observar la carga de la prueba, pero no una necesidad jurídica, al no tener esta las notas de obligatoriedad ni de exigibilidad. Vamos a posicionarnos con ese sector de la doctrina que considera que la «prueba» queda reservada para los procedimientos de revisión³⁹, ya sean administrativos o jurisdiccionales y, por ello, la Inspección de los Tributos, cuando ejerce sus facultades de comprobación e investigación, en el ejercicio de esa función instructora, debe buscar la verdad material, acreditando la existencia de los presupuestos fácticos de la imposición, tanto de aquellos constitutivos de su derecho como de los que resulten favorables o beneficiosos para el contribuyente. Por tanto, cuando hablemos de «prueba» en el procedimiento de inspección debe entenderse, primero, que la Inspección de los Tributos utiliza los «medios de prueba» que enumera el artículo 299.1 de la

³⁸ Luis SÁNCHEZ SERRANO en la revista *Impuestos*, número 8 del año 1992, achaca al Tribunal Constitucional haber sacado del baúl de los recuerdos la doctrina autoritaria de la relación de poder.

³⁹ Avala esta tesis los diferentes plazos que existen para instruir un procedimiento de inspección y para proponer pruebas: las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de doce meses (LGT 150.1); el plazo para practicar pruebas en el proceso contencioso-administrativo es de treinta días (LJCA 60.4).

Ley de enjuiciamiento civil en su función instructora⁴⁰ y, segundo, que el contribuyente asume la carga de la prueba relativa a los beneficios fiscales que ha declarado. Como la instrucción del procedimiento sancionador se lleva a cabo por el Inspector que asume las competencias de comprobación e investigación, esos «medios de prueba» que utiliza el actuario en el procedimiento de inspección se convertirán, si hay indicios de infracción, en «prueba» del procedimiento sancionador, si bien este último procedimiento requiere que la Administración impute el ilícito tributario al sujeto inspeccionado, acreditando su culpabilidad.

La carga de la prueba y los medios para hacerla valer se establecen en la ley reguladora de cada impuesto, por lo que solo vamos a comentar las disposiciones generales de la Ley general tributaria, en concreto, el juego de los artículos 105.1 y 108.4, que se aplican en defecto de reglas específicas. El artículo 105.1 de la Ley 58/2003, con base en lo dispuesto en el derogado artículo 1.214 del Código civil –actual 217 de la Ley de enjuiciamiento civil–, dispone que «en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo», pero como el artículo 108.4 de la citada norma establece una presunción *iuris tantum* al disponer que «los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y solo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario», podemos concluir que la prueba queda en manos de la Inspección, si bien el sujeto inspeccionado «puede» colaborar –debe colaborar, si no se le incrimina– con dicho órgano, aportando su contabilidad mercantil y demás documentos exigidos por la normativa tributaria [LGT 29.1 f)]. Esta regla general requiere algunas matizaciones.

- Primera. Respecto del sujeto inspeccionado –retomamos la distinción que efectúa GARCÍA BERRO⁴¹ entre «aportar pruebas» y «soportar pruebas»– cabe distinguir entre su obligación de probar los hechos constitutivos de su derecho y su obligación de colaborar con la Inspección de los Tributos:
 - No cabe hablar de autoincrimación cuando el contribuyente asume la carga de la prueba, es decir, cuando se haya acogido a algún beneficio o régimen fiscal especial [LGT 29.1 o)], pues es doctrina consolidada que quien se sienta con derecho a disfrutar de determinada exención, bonificación o beneficio fiscal asume la carga de probarlo⁴² (STS de 19 de febrero de 2007, casación unificación doctrina 321/2003).

⁴⁰ Los hechos relevantes para la decisión de un procedimiento podrán acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en Derecho (LRJPAC 80.1).

⁴¹ GARCÍA BERRO, F.: «Derecho a no autoincriminarse de los contribuyentes y procedimiento sancionador separado: precisiones a la luz de la evolución jurisprudencial», *Quincena Fiscal*, núm. 19, 2010.

⁴² El disfrute de los beneficios fiscales está condicionado al cumplimiento de una serie de requisitos materiales y formales, correspondiendo al sujeto inspeccionado acreditar los mismos.

- La doctrina del *onus probandi* debe ser matizada, en aplicación del principio de la buena fe, con el criterio de la facilidad probatoria (LEC 217.6), en función de la practicabilidad o disponibilidad de los medios de prueba, dependiendo de lo que pueda ser razonablemente exigible a las partes en cada caso concreto, pues existen datos cuya prueba resulta fácil para una parte y difícil para la otra, lo que puede matizar y hasta alterar los resultados de la regla general, trasladando la carga de la prueba a quien tenga más facilidad para ello.
 - La incriminación –vía asignación «deuda media»– exige al obligado tributario de colaborar con la Inspección de los Tributos, pues la Administración manifiesta su mala fe desde el inicio del procedimiento, al considerar que el sujeto inspeccionado es un presunto defraudador, de tal forma que la parte que realmente obra de mala fe –la Inspección de los Tributos– presume que el sujeto inspeccionado ha defraudado al Fisco.
- Segunda. Respecto de la Inspección de los Tributos, hay que distinguir entre la fase instructora y la fase liquidadora.
 - En el procedimiento de inspección –como todo procedimiento administrativo que se inicia de oficio⁴³– la carga de la prueba recae siempre sobre la propia Inspección de los Tributos (LRJPAC 78.1) pues, como afirma FALCÓN Y TELLÁ⁴⁴, «debe adecuar sus actos de liquidación a los antecedentes y justificantes de que disponga y haya incorporado al expediente incoado, de tal modo que esté en situación de poder probar, en el eventual procedimiento revisor y ante el órgano jurisdiccional competente, los hechos de que haya partido para dictar el acto controvertido, tanto los hechos desfavorables para el particular como los hechos favorables al mismo que este pudiera estar en situación de probar». Lo dicho lo corrobora el artículo 180.1 del Real Decreto 1065/2007, del siguiente tenor: «En el curso del procedimiento de inspección se realizarán las actuaciones necesarias para la obtención de los datos y pruebas que sirvan para fundamentar la regularización de la situación tributaria del obligado tributario o para declararla correcta». En definitiva, así como en otros procedimientos se puede prescindir de la apertura del periodo probatorio –cuando la Administración tenga por ciertos los hechos alegados por los interesados (LRJPAC 80.2)–, en el procedimiento de inspección deben efectuarse, en todo caso, las actuaciones tendentes a comprobar e investigar la situación tributaria de los contribuyentes inspeccionados.

⁴³ El inicio del procedimiento de inspección a petición del obligado tributario presupone que se hayan iniciado previamente unas actuaciones de carácter parcial (LGT 149).

⁴⁴ FALCÓN Y TELLÁ, R.: «Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el Derecho tributario», *Crónica Tributaria*, núm. 61, 1992.

- En la fase de liquidación, la Oficina Técnica comprobará que la prueba está correctamente acreditada y que las actas están suficientemente motivadas, ya que el déficit de prueba no puede subsanarse por el Inspector Jefe, debiendo ordenar completar el expediente mediante la realización de las actuaciones que procedan [LGT 156.3 b)]; sin embargo, el déficit de motivación sí puede –debe– subsanarse por el Inspector Jefe, en sede de la Oficina Técnica o en la resolución del recurso de reposición, o por los Tribunales económico-administrativos.
- Tercera. Respecto del procedimiento de revisión, hay que constatar que la presunción de legalidad del acto administrativo de liquidación (LRJPAC 57.1) desplaza sobre el administrado la carga de accionar, pero no la carga de la prueba, que está sometida a las reglas generales ya comentadas de la Ley 58/2003 y a las particulares de cada tributo; sin embargo, ya hemos visto que el Tribunal Constitucional declaró la constitucionalidad del artículo 145.3 de la Ley 230/1963, precepto que repite la actual Ley general tributaria en sus artículos 107 –valor probatorio de las diligencias– y 144 –valor probatorio de las actas–, consagrando la inversión de la carga de la prueba al afirmar que «el órgano judicial habrá de ponderar el contenido de las diligencias y actas de la Inspección de los Tributos, teniendo en cuenta que tales actuaciones administrativas, formalizadas en el oportuno expediente, no tienen la consideración de simple denuncia, sino que, como ha quedado dicho, son susceptibles de valorarse como prueba en la vía judicial contencioso-administrativa, pudiendo servir para destruir la presunción de inocencia sin necesidad de reiterar en dicha vía la actividad probatoria de cargo practicada en el expediente administrativo». Lógicamente, el sujeto inspeccionado puede «probar en contrario», es decir, demostrar la inexistencia de los hechos que alega la Inspección, pero en tanto en cuanto dichos hechos sean controvertidos se invierte la carga de la prueba.

D. EL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE: ÁMBITO PENAL Y ÁMBITO ADMINISTRATIVO

En el procedimiento inspector deben respetarse los derechos fundamentales⁴⁵ de los contribuyentes –presunción de inocencia, derecho de defensa, no autoincriminación, etc.– y cohonestarse el deber de colaboración con el reparto de la carga de la prueba, si bien en la medida en que el sujeto inspeccionado es incriminado por la propia Administración tributaria cesa su «deber» de colaboración que, como ya vimos, se transforma en «facultad», ya que en el procedimiento de inspección se instruye el procedimiento sancionador, al menos cuando se tramita de forma abreviada (LGT 210.5).

⁴⁵ Desde luego, hay derechos fundamentales que ceden ante el deber de contribuir –el derecho a la intimidad o la inviolabilidad del domicilio–, pero las garantías procesales reconocidas en el artículo 24.2 de la Constitución deben ser respetadas en todos los procedimientos, en mayor o menor medida.

El derecho a no declarar contra sí mismo –no confesarse culpable– solo se respeta si la Administración actúa de buena fe⁴⁶ y se aplican correctamente las reglas de distribución de la carga de la prueba, bien entendido que «no puede considerarse la aportación o exhibición de esos documentos contables como una colaboración equiparable a la «declaración» comprendida en el ámbito de los derechos proclamados en los artículos 17.3 y 24.2 de la Constitución (...), cuando el contribuyente aporta o exhibe los documentos pertinentes no está haciendo una manifestación de voluntad ni emite una declaración que exteriorice un contenido admitiendo su culpabilidad⁴⁷» (STC 76/1990, ya citada, FJ 10).

Vamos a profundizar en el derecho a no autoincriminarse y a intentar solucionar esta problemática con el apoyo exclusivo de la Ley general tributaria. La Subsección que la Ley 58/2003 dedica a la «Terminación de las actuaciones inspectoras», artículos 153 a 157, hace referencia exclusivamente a las actas que extiende la Inspección de los Tributos, por lo que en una primera impresión podríamos concluir que esta es la terminación normal del procedimiento inspector; pero, si nos trasladamos al artículo 180 de la citada norma observamos que también es posible concluir el procedimiento de inspección, remitiendo el expediente a la jurisdicción penal. Por tanto, el procedimiento de inspección puede finalizar de la siguiente manera.

- Primera. Suscribiendo exclusivamente un acta de inspección, ya sea con acuerdo, de conformidad o en disconformidad, pero sin instruir procedimiento sancionador alguno. En este supuesto no hay autoincriminación posible porque el actuario considera que no hay indicios de comisión de infracciones tributarias [LGT 153 g]).
- Segunda. Suscribiendo un acta de inspección e iniciando un procedimiento sancionador, por ejemplo, por haber dejado de ingresar deuda tributaria (LGT 191). En este supuesto tampoco hay autoincriminación, siempre y cuando se hayan respetado las normas que distribuyen la carga de la prueba, si bien la Inspección de los Tributos no podrá exigir la colaboración del sujeto inculcado porque *ab initio* actúa con mala fe:
 - Carga de la prueba. Las reglas de distribución de la carga de la prueba –se aporte o no la justificación documental que ampare el beneficio fiscal– son incompatibles con el tipo del artículo 203 de la Ley 58/2003, por lo cual en este ámbito no hay ningún tipo de coacción; si se pierde el beneficio fiscal declarado y, consiguientemente, se inicia un expediente sancionador, en este último no hay autoincriminación.
 - Deber de colaboración. En este supuesto la documentación se solicita bajo coacción, al ser compatible dicho deber de colaboración con la conducta tipi-

⁴⁶ Sería necesario modificar los objetivos de las áreas funcionales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dejando de ser eminentemente recaudatorios para pasar a combatir el fraude fiscal real.

⁴⁷ Tampoco hay vulneración del derecho a no declarar contra sí mismo cuando la documentación la aporta un tercero.

ficada en el artículo 203 de la Ley general tributaria, si bien el contribuyente incriminado no puede ser sancionado por una Administración que actúa de mala fe e incurre en desviación de poder. Ahora bien, como la mayoría de las relaciones comerciales son bilaterales –lo solicitado es independiente de la voluntad del sujeto inspeccionado– siempre se podrá solicitar a la contraparte la documentación no aportada por el contribuyente inspeccionado.

- Tercera. Emitiendo informe de delito contra la Hacienda pública. El contribuyente denunciado por delito fiscal ninguna obligación tiene de colaborar –muchos menos de probar su inocencia– con la Inspección de Hacienda, si bien, el actuario habrá de tener en cuenta que, primero, la Ley 36/2006 modificó el artículo 180.1 de la Ley general tributaria suprimiendo la previa audiencia al interesado, segundo, el principio *non bis in idem* imposibilita la imposición de cualesquiera sanciones tributarias, tercero, es intrascendente que el sujeto inspeccionado no aporte documentación, guarde silencio o no colabore con la Inspección, cuarto, el actuario tan pronto como aprecie indicios de delito debe emitir el correspondiente informe que sirva de base a la interposición de la querrela, quinto, el proceso penal es más garantista que el procedimiento de inspección, y sexto, es posible en la instrucción de un único expediente la emisión de informe de delito contra la Hacienda pública con la incoación de actas de inspección⁴⁸.

E. LA DOCTRINA DE LOS TRIBUNALES

Nuestros Tribunales, cuando se enfrentan al problema de la autoincriminación, tienen *in mente* el artículo 6.1 del Convenio europeo (CE 10.2), así como la doctrina sentada por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos –Sentencias más representativas: caso Funke contra Francia (25 de febrero de 1993), Saunders contra Reino Unido (17 de diciembre de 1996) y J. B. contra Suiza (3 de mayo de 2001)– que vincula la no autoincriminación con el de derecho a un juicio equitativo.

- Primero. Tribunal Europeo de Derechos Humanos. El Tribunal de Estrasburgo considera que el derecho a guardar silencio y a no autoincriminarse son normas internacionales generalmente reconocidas que descansan en el núcleo de la noción de proceso equitativo garantizada en el artículo 6.1 del Convenio, aclarando que el derecho a no declarar contra sí mismo presupone que las autoridades logren probar su caso sin recurrir a pruebas obtenidas mediante métodos coercitivos o de presión en contra de la voluntad de la «persona acusada». Como ningún derecho es absoluto, la clave para dilucidar si hay vulneración del derecho a no declarar contra sí mismo

⁴⁸ Por ejemplo, si se comprueban dos ejercicios de IVA, se puede incoar en uno de ellos acta de disconformidad por facturas falsas si la cuota es inferior a 120.000 euros, y en el siguiente, si la cuota supera dicha cantidad, se emitirá informe de delito contra la Hacienda pública.

cuando se ejercen poderes coercitivos está en delimitar si el material o los elementos probatorios tienen una existencia dependiente o independiente de la voluntad de los sujetos coaccionados, de tal forma que cuando esa existencia sea dependiente de la voluntad del sujeto coaccionado se vulnera el artículo 6.1 del Convenio. En las citadas sentencias, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos considera que la documentación solicitada no se podía obtener recurriendo a medios coercitivos o contrarios a la voluntad de esas personas, pues dicha información difiere de los datos que existen con independencia de la voluntad de la persona afectada, es decir, no se vulnera el derecho a no declarar contra sí mismo cuando los elementos o materiales aportados por el sujeto coaccionado tienen una existencia independiente de su voluntad. Aunque hay otros pronunciamientos de interés en este ámbito, las sentencias más significativas son las anteriormente citadas, en las que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos consideró que hubo violación del citado artículo 6.1 del Convenio.

- En el caso Funke, el Tribunal de Estrasburgo concluyó que se habían vulnerado los derechos a permanecer en silencio y a no contribuir a la propia incriminación del recurrente al haber sido este sancionado con varias multas pecuniarias y otra coercitiva por no aportar la documentación requerida por las autoridades aduaneras francesas, en concreto, extractos de cuentas corrientes abiertas en diferentes entidades bancarias y la documentación relativa a la financiación de un apartamento. El Tribunal Europeo de Derechos Humanos fundamenta la condena en que las autoridades aduaneras francesas no tenían certeza de la existencia de tales documentos.
- El caso Saunders se refiere a una investigación administrativa sobre prácticas abusivas en el mercado de valores efectuada por la Serious Fraud Office. Las pruebas que fundamentaron la condena penal del Sr. Saunders consistieron en declaraciones efectuadas por los propios condenados bajo la admonición de sanciones y penas privativas de libertad en el curso de las actuaciones administrativas de carácter inquisitivo seguidas contra la empresa Guinness. En esta sentencia, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos declara que el derecho a guardar silencio y a no autoincriminarse no incluye el uso de datos que puedan obtenerse por medios coactivos, pero que existan con independencia de la voluntad del sospechoso, como documentos obtenidos mediante una orden, la toma de aliento y de sangre o muestras de orina y tejido corporal para análisis de ADN.
- La información solicitada al Sr. J. B. por las autoridades suizas, en un procedimiento similar al contemplado en la Ley general tributaria, estaba constituida por documentos relativos a las empresas en las cuales el recurrente había invertido dinero, reclamándose dichos documentos bajo la amenaza de sanciones pecuniarias, que finalmente fueron impuestas de acuerdo con la legislación suiza. El Tribunal Europeo de Derechos Humanos consideró que esos documentos eran dependientes de la voluntad del reclamante.

- Segundo. Tribunal Constitucional. En dos ocasiones se ha pronunciado el Tribunal Constitucional –Sentencias 18/2005, de 1 de febrero, y 68/2006, de 13 de marzo– sobre este tema, pero sin entrar en el fondo del asunto pues, aunque trae a colación las sentencias antes comentadas del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, resuelve el expediente diciendo que no hay autoincrimación porque no coincide el sujeto condenado con el sujeto comprobado por la Inspección. Este razonamiento, obviamente, defraudó a toda la doctrina al considerarlo, en palabras de GARCÍA-HERRERA BLANCO⁴⁹ y HERRERA MOLINA, un formalismo infundado. Así, por ejemplo, SANZ DÍAZ-PALACIOS⁵⁰ critica la postura del Tribunal Constitucional diciendo: «Por supuesto, no compartimos la premisa del Tribunal de cara a solucionar este tipo de controversias, es decir, nos desmarcamos a esos efectos de la distinción entre "persona jurídica coaccionada" y "persona física finalmente condenada", ya que esta dicotomía no da una solución satisfactoria a supuestos en los que, como apuntábamos, el administrador sea socio único, o tenga una participación relevante en el capital de la entidad». Desde luego, esta doctrina ha quedado obsoleta tras la publicación de la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, de modificación del Código penal, porque las personas jurídicas, si bien no pueden cometer delitos, sí pueden responder criminalmente del delito contra la Hacienda pública cometido por sus directivos y administradores.

⁴⁹ GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P. M.: «El derecho a no autoincriminarse en materia tributaria: revisión crítica y aplicación a los administradores sociales», *Impuestos*, núm. 14, 2005.

⁵⁰ SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A.: «Las sentencias del Tribunal Constitucional 18/2005 y 68/2006 y los pronunciamientos del Tribunal de Estrasburgo Shannon, Weh y Allen: reflexiones sobre inspección tributaria y autoincrimación», *Impuestos*, núm. 2, 2006.

EL TJUE DECLARA EXENTO EL CARBURANTE CONTENIDO EN LOS DEPÓSITOS NORMALES DE VEHÍCULOS COMERCIALES: UNA INTERPRETACIÓN CONTEXTUAL Y FINALISTA DE LAS EXENCIONES

Análisis de la STJUE de 10 de septiembre de 2014, Asunto C-152/13

Alejandro García Heredia

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Cádiz*

1. SUPUESTO DE HECHO

El presente asunto tiene por objeto la interpretación del concepto de «depósitos normales» previsto en el artículo 24 de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (en adelante, la Directiva). Este precepto establece que no serán objeto de imposición en ningún Estado miembro los productos energéticos contenidos en depósitos normales de vehículos comerciales y destinados a ser utilizados como combustible por estos mismos vehículos. El apartado segundo de este artículo contiene el concepto de depósitos normales, entendiendo por tales «los fijados de manera permanente por el constructor en todos los medios de transporte del mismo tipo que el medio de transporte considerado y cuya disposición permanente permita el uso directo del carburante, tanto para la tracción del vehículo como, en su caso, para el funcionamiento durante el transporte de los sistemas de refrigeración u otros sistemas».

La entidad Holger Forstmann Transporte (HFT) es una empresa alemana de transporte por carretera que adquirió para su actividad un vehículo comercial. Dado que el destino que pretendía darle a dicho vehículo requería la instalación de equipos concretos, se encomendó a una empresa carrocera la instalación de los mismos. Al llevar a cabo la instalación, la empresa carrocera tuvo que realizar dos modificaciones en el vehículo: por motivos técnicos, tuvo que desplazar el depósito de carburante inicialmente instalado por el constructor del vehículo y, por otra parte, instaló un segundo depósito previamente adquirido a otra empresa. Aunque este segundo depósito podría haberse encargado directamente al constructor del vehículo, no se hizo porque esta opción no resultaba económicamente rentable, ya que durante la modificación del vehículo se

habría tenido que desplazar también este segundo depósito. Durante una de las operaciones de transporte, el conductor repostó carburante en los Países Bajos y condujo el vehículo directamente hasta Alemania, utilizando exclusivamente este carburante para la tracción del propio vehículo. La empresa HFT declaró ante las autoridades alemanas las cantidades de carburante importadas en el segundo depósito y, a raíz de ello, le exigieron el pago del impuesto sobre la energía por el carburante importado. El argumento de las autoridades alemanas era que ambos depósitos no habían sido fijados de manera permanente por el constructor o fabricante del vehículo, sino por una empresa carrocera, por lo que los mismos no estaban comprendidos dentro del concepto de depósitos normales para poder acogerse a la exención. Como hemos visto, este concepto exige que los depósitos sean «fijados de manera permanente por el constructor en todos los medios de transporte del mismo tipo» (art. 24 de la Directiva).

HFT recurrió en varias instancias las resoluciones de las autoridades alemanas pero los tribunales confirmaron las mismas y señalaron que los depósitos instalados por concesionarios o carroceros no estaban comprendidos dentro del concepto de depósitos normales. Este planteamiento tenía su fundamento en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) que había interpretado el concepto de depósitos normales en el ámbito de la normativa sobre franquicias aduaneras [*Schoonbroodt*, C-247/97 (NFJ057585)]. No obstante, el órgano jurisdiccional remitente se planteó si no sería conveniente adoptar una interpretación más amplia de este concepto para dar cobertura a situaciones como la del presente asunto, en la que los depósitos permanentes eran instalados por concesionarios o carroceros, es decir, empresas distintas del constructor o fabricante del vehículo. La cuestión prejudicial se planteó con base en la jurisprudencia del TJUE en la que se analizó la versión anterior de la norma ahora controvertida [*Meiland Azewijn*, C-292/02 (NFJ018437)]. Aunque el objeto de esta sentencia no versaba directamente sobre el concepto de depósitos normales, se admitió entonces una interpretación amplia basada en la estructura y finalidad de la norma que podría ser tenida en cuenta para resolver el presente asunto.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

El TJUE interpreta la exención relativa a los carburantes contenidos en los depósitos normales de vehículos comerciales (art. 24 de la Directiva). La doctrina que deriva del presente caso puede comentarse tanto desde la perspectiva concreta de la imposición de los productos energéticos como desde el punto de vista de la interpretación de las normas tributarias. En relación con la primera cuestión, el TJUE declara exento el carburante contenido en los depósitos normales de vehículos comerciales, sin distinguir si el depósito ha sido instalado por el fabricante del vehículo o por otra empresa diferente. Con ello, el TJUE viene a poner fin a una práctica bastante extendida entre los Estados miembros que consistía en interpretar literalmente el concepto de depósitos normales y girar liquidaciones por el carburante contenido en los mismos cuando no habían sido instalados por el fabricante. Por otra parte, en relación con la interpretación de las normas tributarias, destaca el criterio seguido por el TJUE en cuya virtud la exención controvertida debe ser objeto de una interpretación amplia que va más allá de la propia literalidad del

precepto y que tiene su fundamento en el contexto técnico y económico y en la finalidad perseguida por la norma. Esta postura se aparta de otros pronunciamientos en los que se había aplicado una interpretación estricta de las exenciones al entender que las mismas se configuraban como excepciones a una regla general y, por tanto, debían ser interpretadas de manera restrictiva [*Schoonbroodt*, C-247/97 (NFJ057585)].

Así, el TJUE declara que el concepto de depósitos normales «debe interpretarse en el sentido de que no excluye los depósitos instalados de manera permanente en vehículos automóviles comerciales destinados al abastecimiento directo de carburante de tales vehículos *cuando haya instalado dichos depósitos una persona que no sea el fabricante*, en la medida en que los referidos depósitos permitan el uso directo del carburante tanto para la tracción de dichos vehículos como para, en su caso, el funcionamiento, durante el transporte, de los sistemas de refrigeración y de otros sistemas» (fallo de la sentencia, la cursiva es nuestra). En definitiva, con esta interpretación se extiende el ámbito de aplicación de la exención a los carburantes contenidos en depósitos normales de vehículos comerciales cuando tales depósitos no hayan sido instalados por el fabricante del vehículo sino por una empresa diferente. La aplicación de la exención exige, en cualquier caso, que se cumplan los requisitos que caracterizan a este tipo de depósitos (con independencia de la empresa que los haya instalado), esto es, que su instalación tenga carácter permanente y que permitan el uso directo del carburante.

3. COMENTARIO CRÍTICO

El TJUE se pronuncia sobre la interpretación del concepto de depósitos normales para determinar si el mismo incluye los depósitos permanentes instalados en vehículos comerciales por personas distintas del fabricante, como sucede con los depósitos instalados posteriormente por concesionarios o carroceros. El TJUE adopta una interpretación amplia y finalista de la norma para concluir que tales depósitos están incluidos dentro del concepto de depósitos normales y, por tanto, pueden beneficiarse igualmente de la exención. A estos efectos, resulta fundamental que se cumplan los requisitos que figuran en el concepto de depósitos normales de la Directiva: 1) que se trate de depósitos instalados de manera permanente en vehículos comerciales para el abastecimiento directo de carburante de tales vehículos, y 2) que permitan el uso directo del carburante tanto para la tracción del vehículo como para, en su caso, el funcionamiento durante el transporte de los sistemas de refrigeración y de otros sistemas. Cumpliendo estos requisitos los carburantes contenidos en tales depósitos no pueden ser objeto de imposición, con independencia de la persona que haya realizado la instalación de los mismos. No es relevante que el depósito haya sido instalado inicialmente por el mismo constructor o fabricante del vehículo o por otra persona distinta.

Son varios los argumentos utilizados por el TJUE para llegar a esta interpretación amplia del artículo 24 de la Directiva que ya propuso el Abogado General en sus conclusiones (Sr. Maciej Szpunar). En nuestra opinión, el TJUE se basa fundamentalmente en una interpretación contextual y finalista que tiene en cuenta, por un lado, la realidad económica del proceso actual de

fabricación de vehículos y, por otro, la finalidad y objetivos de la exención controvertida, que se concretan en garantizar la libre circulación en el mercado interior. En particular, los criterios interpretativos utilizados por el TJUE pueden resumirse en los siguientes: 1) el contexto económico y técnico del actual proceso de fabricación de vehículos comerciales (ap. 24-25); 2) la finalidad y objetivos perseguidos por la norma (ap. 26-29); y 3) la voluntad del legislador que deriva de la propia redacción de la norma (ap. 30-31).

En primer lugar, el TJUE considera la realidad económica y técnica en la que debe ser aplicada la norma. En este contexto es habitual que la fabricación de vehículos comerciales se realice en varias etapas, en las que el constructor fabrica el chasis y la cabina y el resto es acondicionado por empresas especializadas. Con ello se ponen de manifiesto dos circunstancias que se dan actualmente en el mercado del automóvil. Una, que los fabricantes no siempre proponen una única clase de depósito para cada tipo de vehículo y, otra, que es posible que el fabricante no sea quien instale el depósito, sino que lo haga un tercero en una etapa posterior del proceso de fabricación. De hecho, en el proceso de fabricación de vehículos comerciales cada vez es menos frecuente la fabricación en serie de determinados tipos de vehículos, ya que la misma se realiza en varias etapas para satisfacer las necesidades técnicas y económicas del cliente. Por este motivo, en el contexto actual, no tiene sentido aplicar la exención exclusivamente a los depósitos instalados por el fabricante ni tampoco limitar la exención a los depósitos instalados en todos los vehículos de una misma clase.

En segundo lugar, en cuanto a los objetivos y finalidad de la norma, la exención del impuesto especial en un Estado miembro del carburante despachado a consumo en otro Estado miembro y contenido en los depósitos de vehículos automóviles se establece «a fin de no obstaculizar la libre circulación de personas y bienes y de evitar una doble imposición» (Considerando 19 Directiva 94/74). El producto energético en forma de carburante contenido en los depósitos de los vehículos comerciales no tributa en el Estado miembro en el que será utilizado, sino en el que ha sido entregado para el consumo. El TJUE manifiesta que la obligación de declarar el carburante contenido en los depósitos normales cada vez que se cruza una frontera interior y la necesidad de solicitar posteriormente la devolución del impuesto constituiría un obstáculo al transporte por carretera entre Estados miembros y, por tanto, a los intercambios dentro del mercado interior. Para eliminar este obstáculo y garantizar la libre circulación, no es necesario determinar si el depósito permanente lo ha fijado el fabricante o un tercero, sino que lo relevante es saber si dicho depósito sirve para abastecer directamente al vehículo, tanto para su tracción como para, en su caso, el funcionamiento del sistema de refrigeración u otros sistemas.

En tercer lugar, el TJUE confirma los criterios anteriores con la voluntad del legislador que se desprende de la propia definición de depósitos normales de la Directiva, en la que también se incluyen «los depósitos de gas adaptados a medios de transporte». Según el TJUE, esta precisión refleja la voluntad del legislador de definir en sentido amplio el concepto de «depósitos normales», puesto que los depósitos de gas no los instalan normalmente los fabricantes y menos aún se instalan en todos los medios de transporte, siendo empresas especializadas las que suelen instalar este tipo de depósitos. De este modo, si la exención se aplica al gas contenido en depósitos

instalados por terceros, se debe aplicar igualmente al carburante contenido en tales depósitos. La razón de no haber incluido expresamente esta misma previsión para los depósitos de carburante se debe a que en la fecha en que se aprobó la norma era habitual que estos depósitos fueran fabricados en serie para todos los vehículos de un mismo tipo, mientras que esa situación no se daba en relación con los depósitos de gas. Sin embargo, en el momento actual ya hemos visto como los depósitos de carburante de los vehículos comerciales se fabrican cada vez más atendiendo a las necesidades técnicas y económicas de los clientes, por lo que no tendría sentido seguir manteniendo dicha distinción entre estos depósitos y los depósitos de gas.

Por ello, debemos resaltar que aunque la norma controvertida sea una exención y con ello una excepción a la regla general, el TJUE interpreta en sentido amplio esta disposición siguiendo el criterio finalista de la sentencia *Meiland Azewijn* antes citada. La aplicación conjunta de los criterios que hemos comentado lleva al TJUE a apartarse del fallo adoptado hace ya más de quince años en la sentencia *Schoonbroodt* (en la que se adoptó una interpretación literal del concepto de depósitos normales en el ámbito de las franquicias aduaneras). El TJUE señala que las disposiciones aduaneras y las relativas a la tributación de los productos energéticos en el mercado interior pertenecen a ámbitos diferentes y persiguen objetivos distintos. A pesar de que el TJUE parece justificar este cambio de interpretación con una simple referencia al ámbito material en que se aplican ambas disposiciones, el criterio que más claramente pone de manifiesto esta nueva interpretación es la realidad económica del actual proceso de fabricación de vehículos comerciales, lo que en nuestra opinión exige, más allá de este criterio interpretativo, una modificación auténticamente normativa.

En este sentido, es importante señalar que el criterio que sigue el TJUE en el presente asunto es el mismo que se pretende introducir con la modificación del artículo 24 de la Directiva 2003/96/CE (Propuesta de Directiva de 13 de abril de 2011). Con la finalidad de asegurar la libre circulación, se ha propuesto una modificación de este precepto para actualizar la definición de depósitos normales y poder incluir en ella los depósitos fijados de manera permanente por persona distinta del fabricante. La nueva redacción propuesta del artículo 24 se refiere expresamente a los depósitos fijados de manera permanente en el vehículo «por el fabricante o por un tercero». Al mismo tiempo se elimina el requisito relativo a que los depósitos permanentes deban ser instalados «en todos los medios de transporte del mismo tipo». Se trata de una cuestión que responde al contexto actual en el que, por las características de los vehículos y las necesidades de las empresas, es habitual que sea un tercero el que se encargue de fijar el depósito de manera permanente. Tal y como señala la Propuesta de Directiva, la necesidad de realizar una modificación en este sentido ya fue puesta de manifiesto por las federaciones de las empresas del transporte, que indicaron que algunos Estados miembros practicaban controles sistemáticamente sobre el respeto de esta definición y gravaban el combustible transportado en depósitos que quedaban fuera de la misma. El asunto se discutió también con los Estados miembros en una reunión del Comité de Impuestos Especiales y se llegó a la conclusión de que la única manera posible de resolver el problema era modificar la definición del artículo 24 (*vid.* exposición de motivos de la propuesta, ap. 15). Finalmente, en cuanto al Derecho español, debemos señalar que el concepto de depósitos normales que se discute en el presente caso

se encuentra en el artículo 47.2 a) de Ley 38/1992 de Impuestos Especiales, y se recoge en los mismos términos que el artículo 24 de la Directiva. Por ello, a raíz de la presente sentencia, este concepto debe ser interpretado de manera amplia para incluir en el mismo los depósitos fijados de manera permanente por otras personas distintas del constructor o fabricante del vehículo.

PÉRDIDA DE LOS DERECHOS PREVISTOS EN LA NORMATIVA DEL IVA EN OPERACIONES RELACIONADAS CON UN FRAUDE

**Análisis de la STJUE de 18 de diciembre de 2014,
Asuntos acumulados núms. C-131/13, C-163/13 y C-164/13**

Javier Bas Soria

*Doctor en Derecho
Inspector de Hacienda del Estado*

1. SUPUESTO DE HECHO

La sentencia que analizamos resuelve tres asuntos acumulados, C-131/13, C-163/13 y C-164/13, planteados todos ellos por el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de Países Bajos) en los procedimientos seguidos contra las entidades Italmoda, Turbu.com BV y Turbu.com Mobile Phone's BV.

El primero de ellos se refiere a la entidad Italmoda que desarrollaba, junto a otras actividades, la de comercio de productos informáticos. Realizó diversas adquisiciones de material informático en Alemania, comunicando su NIF-IVA neerlandés, aunque las mercancías fueron remitidas directamente desde Alemania a Italia, sin que en este último país se declararan las adquisiciones intracomunitarias de bienes (en adelante, AIB) realizadas. En la revisión fiscal de la entidad se consideró que la misma había realizado una AIB en los Países Bajos, por la comunicación de su NIF-IVA neerlandés (esta previsión se encuentra contenida en la normativa vigente en los artículos 40 y 41 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido —en adelante, Directiva Refundida— y su transposición se contiene en el artículo 71.Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido —en adelante, LIVA—) y una entrega intracomunitaria (en adelante, EIB) por la remisión de las mercancías a Italia, negándosele el derecho a la deducción de la cuota soportada por la AIB y a la aplicación de la exención en la EIB; todo ello sobre la base de que la operación formaba parte de un fraude cometido en Italia y del que la empresa neerlandesa había formado parte conscientemente.

Tras diversos litigios por estas liquidaciones, el asunto se suscita ante el Tribunal Supremo neerlandés que plantea al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) las siguientes cuestiones prejudiciales:

- Si procede la denegación del derecho a la aplicación de la exención en la EIB y del derecho a la deducción de la cuota soportada en la AIB cuando se ha acreditado por datos objetivos que existe un fraude del IVA en relación con dichos bienes y que el sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que participaba en esas operaciones, aun cuando el Derecho nacional no prevé de forma específica la denegación en tales supuestos de la exención o la deducción.

- Si influye en la respuesta anterior que el fraude del IVA se haya cometido en otro Estado miembro distinto del Estado que aplica la medida limitativa del derecho.

Los dos asuntos prejudiciales acumulados inciden en estas mismas cuestiones, ya que se suscita si debe denegarse la posibilidad de acogerse a la exención en una EIB en caso de fraude del IVA, siendo que el Derecho nacional no establece base jurídica específica para ello, y si debe denegarse la deducción del IVA soportado en la adquisición de bienes que son objeto de una posterior EIB en caso de fraude del IVA, siendo que el Derecho nacional no establece base jurídica específica para ello.

No obstante, el TJUE inadmite estas dos cuestiones acumuladas, ya que no se ha acreditado la existencia de fraude en el litigio principal, por lo que la cuestión prejudicial planteada se considera hipotética y sin incidencia en el litigio principal.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

La cuestión que se plantea, tal y como resume en los fundamentos jurídicos el TJUE, no es sino una pugna entre dos principios generales esenciales en la ordenación del impuesto: por un lado, el principio de neutralidad, invocado por la Comisión, que actúa en este caso contra la actuación propuesta por las autoridades fiscales neerlandesas y, por otro, el principio de proscripción del abuso de derecho en los supuestos de fraude.

El TJUE, invocando su jurisprudencia, se posiciona claramente en esta pugna, recordando que los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva, afectando a cualquier derecho de los cuestionados en la cuestión prejudicial, y sin que tal principio pueda ceder por exigencia de la neutralidad, aun cuando esta sea un elemento fundamental en la configuración del IVA para garantizar el correcto gravamen pretendido por el impuesto.

Destaca que, en consecuencia, las autoridades y los órganos jurisdiccionales nacionales deben denegar los derechos previstos en la normativa comunitaria del IVA invocados de forma fraudulenta o abusiva, ya se trate de los derechos a la deducción, a la exención o a la devolución del IVA correspondiente a una entrega intracomunitaria. Añade además que, ante la falta de normas específicas, esta negativa puede fundamentarse tanto mediante la invocación de cláusulas generales antiabuso como, en ausencia de las mismas, a través de la denegación fundada en el propio principio comunitario que proscribe el abuso de derecho, sin que sea óbice a ello la propia jurisprudencia del TJUE que establece que una directiva no puede, por sí sola, crear obligaciones a cargo de un particular y, por lo tanto, no puede ser invocada como tal, por el Estado miembro, contra una persona, pues dicha jurisprudencia no resulta aplicable en los supuestos de fraude y abuso de derecho.

Se subraya, eso sí, la necesidad de que se acredite el carácter fraudulento de las operaciones para aplicar estas limitaciones, si bien, tal y como resulta de la jurisprudencia precedente del

Tribunal, esta circunstancia se produce tanto si se comete inmediatamente un fraude fiscal, como cuando un sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que mediante la adquisición o la entrega efectuada participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA cometido por el proveedor o por otro operador anterior o posterior de la misma cadena de entregas.

En cuanto a la segunda cuestión planteada, esto es, si influye el hecho de que el fraude no se haya cometido en el Estado que regulariza el incumplimiento sino en otro Estado miembro, el TJUE considera que no existe razón objetiva alguna que permita modificar sus conclusiones anteriores por el mero hecho de que la cadena de entregas afectada por un fraude se extienda a dos o más Estados miembros o de que la operación mediante la que se cometió el fraude en el IVA tuvo lugar en un Estado miembro distinto de aquel en el que el sujeto pasivo implicado en la realización fraudulenta de las transacciones de que se trata pretende indebidamente acogerse a un derecho derivado de la normativa del IVA. En consecuencia, el TJUE ultima que esta circunstancia no debe modificar su primera contestación.

Concluye el TJUE estableciendo su doctrina que se resume en los siguientes puntos:

- Incumbe a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales denegar a un sujeto pasivo, en el marco de una entrega intracomunitaria, los derechos a la deducción, a la exención o a la devolución del IVA, aun cuando no existan disposiciones del Derecho nacional que prevean tal denegación, cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que dicho sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que, mediante la operación invocada para basar el derecho de que se trate, participaba en un fraude en el impuesto sobre el valor añadido cometido en el marco de una cadena de entregas.
- A un sujeto pasivo, que sabía o debería haber sabido que, mediante la operación invocada para basar los derechos a la deducción, a la exención o a la devolución del IVA, participaba en un fraude en este impuesto cometido en el marco de una cadena de entregas, pueden denegársele tales derechos, pese a que dicho fraude se cometió en un Estado miembro distinto de aquel en el que se solicitaron esos derechos y a que dicho sujeto pasivo cumplió, en este último Estado miembro, los requisitos formales establecidos en la legislación nacional para poder acogerse a tales derechos.

3. COMENTARIO CRÍTICO

3.1. SOBRE LA REGULARIZACIÓN PRACTICADA

Aunque los términos del litigio principal deben ser tomados con la debida precaución, pues son simplemente el marco que lleva a la cuestión prejudicial, no dejan de ser llamativas ciertas cuestiones de la regularización propuesta y que son las que subrayan la importancia de este fallo.

No nos plantea ninguna duda la localización de la AIB en el país del NIF-IVA, en aplicación de lo dispuesto en los artículos 41 y 42 de la Directiva Refundida. Esta regla es una norma cautelar prevista para evitar fraudes. El régimen transitorio de tributación de las operaciones intracomunitarias se apoya en una serie de obligaciones formales, entre las que destaca la obligación de acreditar la condición empresarial del adquirente, mediante la comunicación del NOI (el NIF-IVA, en el caso español) y la de presentar unas declaraciones recapitulativas específicas de las operaciones intracomunitarias realizadas. Cuando un empresario vende a otro empresario mercancías que se van a remitir a otro Estado miembro, independientemente de cuál sea el Estado de remisión, imputa en su declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias la entrega realizada al NOI del adquirente. Esta información, recogida por el Estado de establecimiento del transmitente, se comunica al Estado que ha atribuido el NOI del adquirente. Si en dicho Estado no se han recibido las mercancías, no se ha producido la AIB, pero en el Estado miembro donde hayan llegado no se conoce la información. Para solventar este problema se establece esta medida cautelar, que obliga a tributar como AIB en todas las operaciones en las que se haya comunicado el NOI atribuido por la Administración de un Estado (el NIF-IVA en España), salvo que se acredite que las mercancías han llegado a otro Estado miembro y han tributado en dicho Estado miembro efectivamente como AIB. En ese caso, aunque no haya llegado la información remitida por vía de la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias del transmitente, el adquirente ha cumplido con su propia obligación de declarar y no se necesita aplicar la regla cautelar.

Cuestión distinta nos parece que se haya liquidado la remisión a Italia de las mercancías, cuya adquisición dio lugar a una AIB en los Países Bajos, como una entrega sin aplicación de la exención prevista para las EIB.

Como sabemos, las EIB no son sino entregas localizadas en el interior del territorio de aplicación del impuesto (TAI) de un Estado miembro a las que se aplica la exención prevista en el artículo 138 de la Directiva Refundida (transpuesta por el art. 25 de la LIVA), siempre que el adquirente sea un empresario identificado en otro Estado miembro y que reciba los bienes en el TAI de un Estado miembro diferente al de origen de las mercancías.

Pero tales entregas de bienes, exentas o no, se localizan en el lugar desde el que se haya iniciado el transporte, tal y como establece el artículo 32 de la Directiva Refundida (transpuesto en el art. 68.Dos.1.º de la LIVA), que dispone:

«En los supuestos en que los bienes sean expedidos o transportados por el proveedor, por el adquirente, o por un tercero, se considerará que el lugar de la entrega será el lugar en que los bienes se encuentren en el momento de iniciarse la expedición o el transporte con destino al adquirente».

En el presente caso, las mercancías remitidas de Alemania a Italia, en ningún caso, pueden considerarse como EIB realizada desde los Países Bajos (aunque se haya localizado allí la AIB de las mismas) ni aun como entrega interior, pues, como hemos visto, las mercancías en ningún mo-

mento se han encontrado físicamente en los Países Bajos, impidiendo la aplicación de la regla del artículo 32 de la Directiva Refundida.

Salvada esta cuestión, existe otro punto relevante de la regularización que llama poderosamente la atención y que no parece haber sorprendido al TJUE. Aparentemente, la Administración neerlandesa ha convertido el IVA, ante este supuesto de fraude, en un impuesto en cascada. Explicamos esta afirmación, según interpretamos el texto de la sentencia. La AIB localizada en los Países Bajos, como sabemos, genera un IVA repercutido y un IVA soportado por el mismo importe, aunque en este caso se ha negado el derecho a la deducción de tales cuotas soportadas, generando, por tanto, un impuesto a ingresar sin derecho a la deducción. Adicionalmente, la constancia de la recepción de las mercancías en Italia ha dado lugar a la liquidación de una entrega de bienes en los Países Bajos también, a la que se le ha negado el beneficio de la exención como EIB. Finalmente, al considerar que la entrega es irregular, se niega que esta operación genere el derecho a la devolución de las cuotas soportadas (a pesar de que se ha liquidado como entrega exenta). Es decir, se debe ingresar el IVA devengado por el valor total de la entrega sin que existan cuotas deducibles. No parece que esta lectura difiera de la realidad, cuando la propia Comisión invoca la neutralidad del impuesto contra el postulado del Gobierno neerlandés, pues es evidente que lo que tenemos en estas operaciones es un impuesto en cascada y no un IVA, al no existir deducción de las cuotas soportadas.

Conviene, a nuestro juicio, recordar que el concepto de neutralidad del IVA difiere del concepto general de neutralidad fiscal, entendida como la exigencia que la estructura impositiva no condicione las decisiones de inversión del sector privado, siendo más bien una correlación entre repercusión y deducción, y que no supone otra cosa que la posibilidad de deducir las cuotas soportadas necesarias para la realización de las operaciones por las que se repercute el impuesto. Este principio no es otra cosa que la materialización del método elegido para la determinación del valor añadido, que es el objeto de gravamen del impuesto. Así, por la forma de cómputo del valor añadido, se ha elegido un impuesto de sustracción, en el que el valor añadido se obtiene mediante la sustracción, del valor de las ventas, de las compras a otras empresas; y por el método de identificación del valor añadido, se ha optado por la deducción financiera, que supone deducir las cuotas soportadas en el momento de su entrada, sin diferirlas hasta el momento de salida de las mercancías o servicios que incorporan dichos costes.

Evidentemente, en el supuesto que analizamos no se ha producido dicha deducción, aunque se ha gravado la entrega del bien, lo que resulta especialmente llamativo por el hecho de que el consumo del mismo no se ha realizado en el Estado que liquida el impuesto (Países Bajos), sino en otro (Italia).

Esta cuestión, a pesar de lo llamativo que pueda parecer, sí que es conocida por el TJUE, que la desecha haciendo primar la pérdida de derechos por la existencia del fraude.

Por si alguien siente la tentación de ver un especial agravamiento en la situación del particular, que lo hay, debemos destacar que el propio TJUE manifiesta que este gravamen en cascada y alejado del lugar de consumo no supone, de hecho o de derecho, una sanción al obligado tributario, sino una mera reacción frente al fraude.

3.2. SOBRE LA INCARDINACIÓN DE LA SENTENCIA EN LA JURISPRUDENCIA PREVIA DEL TJUE Y SU NOVEDAD

El TJUE ha examinado en numerosas ocasiones la limitación del derecho a la deducción de las cuotas soportadas (derecho derivado de la aplicación del impuesto y exigencia fundamental en la neutralidad del mismo) por la participación en operaciones fraudulentas, haciendo girar la cuestión sobre dos principios básicos, las denominadas generalmente teoría de la inocencia y teoría del conocimiento.

La teoría de la inocencia arranca esencialmente de la Sentencia de 12 de enero de 2006, Asuntos acumulados C-354/03, C-355/03 y C-484/03, Optigen Ltd., Fulcrum Electronics Ltd. y Bond House Systems Ltd. (NFIJ021489). En este caso las empresas recurrentes habían adquirido, tras operaciones sucesivas, bienes transmitidos por entidades de las denominadas «truchas». La Administración británica denegó el derecho a la deducción por considerar que las ventas realizadas no constituían entregas efectuadas en el marco de una actividad comercial y que las operaciones carecían de sustancia económica. En consecuencia, se entendía que las operaciones no generaban derecho alguno a devolución.

Para ver el alcance de este pronunciamiento, conviene analizar el planteamiento de la cuestión que se remite al TJUE, en el que se subraya perfectamente la falta de conocimiento del fraude de las entidades a las que se pretendía denegar el derecho a la deducción del impuesto soportado:

«22. En los asuntos C-354/03 y C-355/03, el órgano jurisdiccional remitente señala que los hechos de los litigios principales se presumen probados. Dicho órgano menciona como pertinentes los hechos siguientes:

- Se ha producido un fraude "en cadena".
- Optigen y Fulcrum, partes inocentes, no estaban implicadas en dicho fraude, del cual no tenían conocimiento y no tenían por qué tener conocimiento más que en su condición de clientes ordinarios de un comerciante y de proveedores ordinarios de una sociedad establecida en otro Estado miembro.
- Optigen y Fulcrum no tenían ningún contacto con el operador incumplidor o que utilizó un número de identificación a efectos del IVA usurpado.
- Las 9 compras realizadas por Fulcrum y con respecto a las cuales se le denegó la devolución del IVA no le parecieron diferentes de las otras 467 compras que efectuó a lo largo del trimestre considerado.
- En la fecha en la que Optigen y Fulcrum compraron los bienes y pagaron el IVA correspondiente, el fraude "en cadena" no se había completado y todavía no había tenido lugar la "desaparición" de un operador incumplidor, de modo que uno u otro de esos hechos podría no haberse producido.

23. En el asunto C-484/03, el órgano jurisdiccional remitente señala que Bond House cuestiona un número limitado de constataciones de hechos o de conclusiones

del VAT and Duties Tribunal, Manchester. Entre los hechos que no son discutidos se encuentran los siguientes:

- Bond House estaba bien considerada por los Commissioners y no era sospechosa de haber cometido ningún fraude en relación con el IVA.
- Dicha sociedad ignoraba la existencia del fraude alegado por los Commissioners y no actuó imprudentemente.
- Bond House no se relacionó con ninguno de los proveedores que, según los Commissioners, actuaron de manera fraudulenta.
- Todas las operaciones efectuadas por Bond House así como las que se realizaron antes y después de que dicha sociedad hubiera comprado y vendido las mercancías de que se trata eran reales: al realizar cada una de esas operaciones, tales mercancías cambiaron de manos y dieron lugar a un pago.
- Las operaciones que el VAT and Duties Tribunal, Manchester, consideró que carecían de sustancia económica, no eran diferentes de otras operaciones realizadas por Bond House y cuya sustancia económica no se discutía, puesto que nada indicaba que formaran parte de un fraude "en cadena"».

La conclusión que extrae el Tribunal es que operaciones que no son constitutivas en sí mismas de fraude al IVA tienen la naturaleza de entregas de bienes efectuadas por un sujeto pasivo en ejercicio de una actividad económica, puesto que cumplen los criterios objetivos en que se basan dichos conceptos, con independencia de cuál sea la intención de un operador diferente del sujeto pasivo, si este no tenía conocimiento ni podía tenerlo de otra operación que forma parte de esa cadena, anterior o posterior, y que era constitutiva de fraude. En consecuencia, el derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA soportado no puede verse afectado por la existencia de dicho fraude al IVA.

Este criterio fue completado por Sentencia de 6 de julio de 2006, Asuntos acumulados C-439/04 y C-440/04, Alex Kittel y Recolta Recycling Sprl (NFJ022972), en la que se establece la doctrina denominada «teoría del conocimiento».

En estos asuntos la situación de los recurrentes difiere totalmente, ya que en el primero de ellos, la sociedad a la que representa el liquidador Sr. Kittel había participado activamente en una trama de fraude, mientras que en el segundo no quedaba acreditado que la participación de la entidad fuera voluntaria.

La Administración belga decidió excluir la deducibilidad del IVA, ya que los contratos de venta, realizados en una cadena de fraude y que, según la propia legislación belga, tienen una causa ilícita son nulos de pleno derecho, bastando a estos efectos con que una de las partes haya contratado con fines ilícitos y sin que sea necesario que la otra parte contratante conozca estos fines.

El TJUE examina esta cuestión y señala que, pese a que exista una norma de Derecho nacional según la cual el contrato de venta se considere nulo de pleno derecho, por la existencia de

una causa ilícita imputable al vendedor, ello no puede suponer la pérdida del derecho a deducir el impuesto soportado por el sujeto pasivo; sin embargo, considera que cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que la entrega se realiza a un sujeto pasivo que sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA, puede denegarse el derecho a deducir. Es decir, se sienta el principio general que el conocimiento o suposición del fraude acreditado permite excluir el derecho a la deducción en una operación que, al menos aparentemente, lo generaba.

Aunque no se encuentren directamente relacionadas con las tramas de fraude, conviene destacar otras sentencias que también examinan la cuestión del derecho a la deducción en supuestos de posibles abusos o, cuanto menos, de uso exagerado del propio derecho.

La Sentencia de 21 de febrero de 2006, Asunto C-255/02, Halifax Plc (NFJ021677), sentó un importante principio, pues aunque el Tribunal considera que constituyen operaciones sujetas al impuesto las que cumplen los criterios objetivos en que se basa la conceptualización de las mismas, aunque se hayan llevado a cabo con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal, sin otro objetivo económico; destaca también que se puede excluir la deducibilidad del impuesto soportado cuando las operaciones en que se basa este derecho son constitutivas de una práctica abusiva, que se produce cuando la aplicación formal de los criterios contenidos en la norma del IVA redundaría en la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión es contraria al objetivo perseguido por dicha normativa.

La Sentencia 21 de febrero de 2008, Asunto C-425/06, Part Service Srl (NFJ027402), incide en la misma línea, destacando que para que exista una práctica abusiva no es necesario que la única finalidad de la operación sea la de obtener una ventaja fiscal contraria a los objetivos de la normativa comunitaria, sino que basta con que sea esta la finalidad esencial que se pretende conseguir con la realización de la operación.

El TJUE ha vuelto a examinar esta cuestión, si bien ha limitado algo el alcance del pronunciamiento anterior, en sendas Sentencias de 22 de diciembre de 2010 [Asunto C-103/09, Weald Leasing Ltd. (NFJ041103); y Asunto C-277/09 (NFJ041071), RBS Deutschland Holdings GmbH] al destacar que no solo debe obtenerse una ventaja fiscal, sino que además esta ventaja fiscal debe ser contraria a los objetivos de la Directiva, sin que puedan entenderse como tales las meras consecuencias de un régimen legal previsto.

Finalmente debemos recordar que el TJUE ya había considerado que la aplicación de esta regla cautelar para la localización de las AIB contemplada en los artículos 41 y 42 de la Directiva Refundida impide la deducción de las cuotas soportadas en las adquisiciones intracomunitarias localizada por aplicación de esta regla general. Así se recoge en Sentencia de 22 de abril de 2010, Asuntos acumulados C-536/08 y C-539/08, Facet BV (NFJ037919):

«En segundo lugar, procede señalar que cuando se cumplen los requisitos del artículo 28 quater, parte E, apartado 3, de la Sexta Directiva, todos los Estados miembros

están obligados a adoptar medidas concretas para no gravar con el IVA las "adquisiciones intracomunitarias" de bienes efectuadas, en el sentido del artículo 28 ter, parte A, apartado 1, de dicha Directiva, en el interior de su territorio.

Se plantea, pues, la cuestión de si se debe otorgar el derecho a deducción inmediata al sujeto pasivo en el caso, previsto en el artículo 28 ter, parte A, apartado 2, párrafo primero, de la Sexta Directiva, de que, al no haber gravado con el IVA la adquisición intracomunitaria en cuestión en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte, se exija al sujeto pasivo dicho impuesto en el Estado miembro de identificación.

A este respecto, procede recordar, en primer lugar, que, de conformidad con el artículo 17, apartado 2, letra d), de la Sexta Directiva, la deducción del IVA que ha gravado los bienes y servicios intermedios adquiridos por el sujeto pasivo, en particular en las adquisiciones intracomunitarias, está supeditada al requisito de que los bienes y los servicios intermedios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas.

Pues bien, en circunstancias como las del asunto principal, consta que, en realidad, los bienes gravados en concepto de adquisiciones intracomunitarias supuestamente realizadas en el Estado miembro de identificación, en aplicación del artículo 28 ter, parte A, apartado 2, párrafo primero, de la Sexta Directiva, no se introdujeron en dicho Estado miembro.

Por lo tanto, no se puede considerar que dichas operaciones den "derecho a deducción" en el sentido del artículo 17 de la Sexta Directiva. En consecuencia, tales adquisiciones intracomunitarias no pueden beneficiarse del régimen general de deducción previsto en dicho artículo».

Lo que, a nuestro juicio, es especialmente relevante de la presente sentencia y cualitativamente significativo sobre la jurisprudencia que hemos reseñado es que en una pugna entre el principio de neutralidad y el principio del abuso del derecho, cualificado este abuso por el conocimiento que deriva de la participación en el fraude, se hace primar claramente la proscripción del abuso del derecho. Piénsese que en todas las sentencias que se han reseñado se limitaba la deducción de un IVA soportado que no se había ingresado, es decir, se impedía por la Administración la recuperación por el contribuyente de un IVA eludido, evitando un enriquecimiento injusto del sujeto inmerso en una trama de fraude, pero sin que la Administración por tal regularización perciba ingresos mayores de los que por la normal aplicación del impuesto habría obtenido.

En el presente caso se duplica la regularización, pues se impide el derecho a la deducción en la AIB liquidada y además se exige el IVA correspondiente a la entrega intracomunitaria a la que no se aplica la exención, de tal forma que la participación en el fraude supone que la Administración perciba un ingreso fiscal mayor del que se hubiera producido por un correcta liquidación de las operaciones. Debe además añadirse que esta doble percepción del gravamen del consumo se produce en relación con unos bienes que no se han consumido realmente en el país que liquida (Países Bajos) sino en otro Estado miembro distinto (Italia). Quizá por ello, a diferencia de los

demás casos suscitados ante el TJUE que hemos visto, en este interviene la Comisión Europea al lado del interviniente activo en un fraude y en contra de la tesis del Estado que ha liquidado, invocando la aplicabilidad del principio de neutralidad, pues resulta evidente que la regularización no se limita a exigir el impuesto en la cuantía procedente. Sin embargo, el TJUE desestima estos argumentos y ampara el proceder de la Administración neerlandesa. Por si ello resulta poco, el propio Tribunal destaca que esta regularización no es una sanción.

Indudablemente esta sentencia permite un avance agresivo a la Administración sobre los precedentes, doblemente cualificado. En el presente caso ha afirmado expresamente que se ajusta a derecho la posibilidad de negar la exención a una EIB por el hecho de que la citada entrega forma parte de una cadena de fraude que se produce en el Estado de recepción de las mercancías. Como ya hemos visto, esta operación nunca debería haberse liquidado en el presente caso, no ya porque exista o deje de existir fraude, sino porque no existió entrega en los Países Bajos; sin embargo, nada obstaría a que Alemania, país desde el que se remitieron las mercancías, excluyera la aplicación de la exención como EIB a las mercancías que se dirigen a los Países Bajos. Es decir, se permite que la lucha contra el fraude se sitúe no solo en el punto de la cadena donde se ha actuado hasta el momento, negación del derecho a la deducción de los adquirentes, sino también en otros operadores distintos que, hasta el momento, no habían visto perjudicada su situación a pesar de existir indicios evidentes de su participación en el fraude. Piénsese además que al estar situados en otro Estado miembro, aunque jurídicamente no sea imposible, efectivamente nunca se han dirigido contra ellos las medidas especiales arbitradas para el establecimiento de responsabilidad.

Pero además el TJUE no se ha visto refrenado, tal y como hemos podido analizar, por el hecho de que tal forma de reacción redunde en un gravamen en cascada de las operaciones afectadas por el fraude, permitiendo además que los Estados afectados actúen por los dos lados de la cadena de fraude liquidando el impuesto en cascada. Así se recoge en los términos del litigio principal que también en Italia los adquirentes han soportado su propia regularización «en cascada» por este fraude.

Evidentemente, esta sentencia, en los términos expresados, incide en la forma en la que se ha venido regularizando la participación en las tramas de fraude y, lógicamente, la Administración española podrá seguir ese criterio, sin que, tal y como afirma el TJUE, quepa ver en ello una sanción ni quede limitado por desvirtuar la naturaleza del impuesto como IVA.

EL RÉGIMEN ESPECIAL SOBRE SERVICIOS DIGITALES (TRE) EN IVA (RÉGIMEN DE LA UNIÓN) (CASO PRÁCTICO)

Antonio Longás Lafuente

Inspector de Hacienda del Estado

EXTRACTO

Por Ley 28/2014, de 27 de noviembre, el legislador nacional modifica la Ley reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), añadiendo a los regímenes especiales del impuesto uno nuevo relativo a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica. Por Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre, de adaptación del Reglamento del IVA a la anterior norma, se desarrollan los preceptos legales en esta materia.

Dentro de estos nuevos regímenes especiales se diferencian el denominado régimen exterior de la Unión (semejante al anterior régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica, que desaparece, si bien las normas actuales que regulan el mismo son análogas al existente con anterioridad, con la variación de incluir los servicios de telecomunicaciones y de radiodifusión o de televisión) y el régimen de la Unión.

Este último representa una de las mayores novedades que se introducen en el IVA a partir del 1 de enero de 2015, consecuencia de las nuevas reglas de localización relativas a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y a los prestados por vía electrónica (servicios digitales o servicios TRE), por lo que hemos considerado oportuno realizar un supuesto práctico sobre este régimen, al objeto de que vayamos teniendo una primera aproximación a nivel práctico del citado régimen. A partir de la fecha indicada, los citados servicios, cualquiera que sea el destinatario, tenga o no la condición de empresario o profesional, pasan a tributar en sede del destinatario, esto es, donde se encuentre establecido el destinatario, o donde resida o tenga su domicilio habitual. Supone que en el caso de operaciones realizadas por empresarios o profesionales establecidos en un Estado miembro que tengan como destinatarios a personas o entidades que no tengan la condición de empresarios o profesionales tributarán donde se encuentren establecidos los destinatarios, sin que se produzca la regla de inversión del sujeto pasivo.

Para ello, el sujeto pasivo tendrá una doble opción: darse de alta, si no lo está, en los Estados miembros donde se localizan las operaciones realizadas a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales, o bien darse de alta en un régimen especial, el de la Unión, que permite ingresar todas las cuotas repercutidas (al tipo aplicable en el Estado miembro de consumo) a estos destinatarios en el Estado miembro de identificación del prestador del servicio.

Palabras claves: IVA; regímenes especiales; regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y a los prestados por vía electrónica; y régimen de la Unión.

ENUNCIADO

La entidad Servicios Electrónicos La Esperanza, SA (SELESA) es una sociedad mercantil española cuyo objeto social es la ingeniería informática, realizando, además de trabajos de esta naturaleza, prestaciones de servicios por vía electrónica. Tiene su sede social en Teruel (Aragón), así como una sucursal en Burdeos (Francia) desde hace ya cinco años, en donde cuenta con una estructura de medios personales y materiales suficientes para prestar desde este establecimiento permanente servicios relacionados con la ingeniería informática.

Ambas sedes, central y establecimiento permanente, tienen asignado por sus respectivas Administraciones tributarias NIF a efectos de IVA, estando incluidas en el sistema VIES (Registro de Operadores Intracomunitarios en el caso español). El NIF a efectos de IVA de la sede social es el ESA000000001, y el de la sucursal, el FRAA000000002.

En el ejercicio anterior creó y comenzó a comercializar un programa informático antivirus que vende a través de la página web (diseñada en distintos idiomas) que tiene disponible la empresa y que es controlada por la sede social en Teruel (esto es, las ventas se efectuarán desde esta sede social). Sus destinatarios potenciales son tanto empresarios o profesionales como consumidores o usuarios finales, personas físicas o entidades o personas jurídicas que no reúnan la condición de empresarios o profesionales, dado que el programa antivirus tiene distintas versiones adaptadas a los posibles compradores finales. Se descarga a través de internet y con la venta del programa SELESA se compromete a mantenerlo actualizado durante un año, pudiendo renovarse la licencia a la finalización de dicho plazo por otro año o sucesivos. El precio de la versión del programa más sencilla, destinada a usuarios no empresarios o profesionales es de 100 euros, incrementándose el precio en función de las prestaciones adicionales que incorpora el programa o de los terminales en los que podrá descargarse. Toda la facturación que emite la empresa es electrónica, remitiéndose a los clientes a través de medios electrónicos.

A través del diseño de la página web y la información que se requiere a los clientes, ya reúnan o no la condición de empresarios o profesionales, se conoce el Estado o territorio donde se encuentran establecidos o tienen su residencia o domicilio habitual (forma de pago y entidad financiera desde la que se realiza el abono mediante tarjeta de crédito o datos bancarios, dirección a la que debe expedirse la factura, identificación fiscal del cliente, etc.), para lo que ha tenido en cuenta las presunciones que se recogen en el artículo 24 septies del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011, de 15 de marzo.

Dadas las expectativas de ventas que tenía el anterior ejercicio, en el pasado mes de diciembre presentó por vía electrónica a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) la declaración censal modelo 034 acogiéndose a los regímenes especiales de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica (RETRE) en la modalidad de régimen de la Unión, dado que quiere acogerse a este régimen especial a partir del 1 de enero de este ejercicio.

SELESA presenta las autoliquidaciones por IVA con carácter trimestral, dado su volumen de operaciones del ejercicio inmediato anterior, no estando acogida al régimen especial del criterio de caja. La empresa genera el derecho a la deducción íntegra de las cuotas soportadas, no aplicando prorrateo general o especial alguna a las cuotas soportadas deducibles.

Se conoce que en este primer trimestre del año en curso ha realizado, entre otras, las operaciones que a continuación se detallan. Deberá determinarse la tributación a efectos de IVA de las mismas, así como cumplimentar la declaración-liquidación de las operaciones acogidas al régimen especial, y el modelo de autoliquidación 303, considerando exclusivamente las operaciones expuestas en el supuesto (no se tendrán en cuenta, por tanto, el resto de las operaciones que realice durante este primer trimestre).

Operaciones:

1. El 15 de enero ha concluido unos servicios de ingeniería informática (elaboración de un programa informático específico) para un empresario establecido en Montreal (Canadá) dedicado a la pesca y transformación de productos del pescado, expidiendo y remitiéndose la factura con fecha 2 de febrero. Los trabajos se realizaron desde la sede social en Teruel, sin participación alguna de la sucursal de Burdeos. El importe de la operación se eleva a 50.000 euros que percibirá SELESA, según contrato, la mitad a la finalización de los servicios (el 15 de enero) y el resto a los 90 días.

2. Desde la sucursal de Burdeos, ha prestado el 28 de febrero un servicio de ingeniería informática a una empresa mercantil establecida en Francia dedicada al sector de la alimentación, por importe de 30.000 euros, habiéndose emitido factura de acuerdo con las normas reguladoras sobre facturación de ese Estado miembro. Para la realización de esta operación se han utilizado esencialmente los medios técnicos y humanos con los que cuenta la sucursal de Burdeos.

3. Ha vendido a través de la página web que controla la sede social en Teruel programas antivirus durante este primer trimestre a empresarios establecidos en otros Estados miembros de la Unión por importe de 60.000 euros, expidiéndose las facturas en las fechas de venta de los programas.

4. A través de la página web ha vendido programas antivirus durante este primer trimestre a destinatarios españoles establecidos en el territorio de aplicación del impuesto por importe de 80.000 euros. Las facturas (completas u ordinarias en todo caso, dado que en ellas se expresan todos los datos que se requieren en el art. 6 del Reglamento de Facturación) son emitidas en las fechas en las que se produce la descarga por internet de los programas, siempre dentro de este primer trimestre:

- 60.000 euros a empresarios o profesionales.
- 20.000 euros a destinatarios no empresarios o profesionales.

5. Vende programas antivirus a destinatarios establecidos en las Islas Canarias por importe de 10.000 euros, expidiéndose facturas completas de acuerdo con el Reglamento de Facturación en la fecha en que se descargan las aplicaciones por los destinatarios, que han tenido lugar durante este primer trimestre:

- 6.000 euros a empresarios o profesionales.
- 4.000 euros a destinatarios no empresarios o profesionales.

6. Desde la sucursal que la empresa turodense tiene en Burdeos presta un servicio de ingeniería informática a un empresario establecido en Bruselas (Bélgica), concluyendo la prestación el 16 de febrero y emitiéndose la factura electrónica en esa misma fecha. El servicio ha sido realizado íntegramente con los medios técnicos y personales que se tienen en Burdeos. La contraprestación por este servicio ha sido de 20.000 euros.

7. Durante este trimestre ha vendido aplicaciones antivirus desde la sede social en Teruel a destinatarios no empresarios o profesionales establecidos en otros Estados miembros por los siguientes importes (como se ha indicado en el encabezamiento del enunciado, se conoce dónde se encuentran establecidos estos destinatarios, habiéndose acreditado suficientemente por la empresa turodense la ubicación de los mismos):

Estado miembro	Importe total de ventas (impuesto excluido)
Portugal	6.000 euros
Italia	4.000 euros
Bélgica	3.000 euros
Alemania	15.000 euros
Austria	2.000 euros
Reino Unido	10.000 euros (expresado en esta moneda, si bien se factura en libras)

Los servicios se han prestado por vía electrónica (las aplicaciones se descargan a través de internet por los destinatarios) y se han emitido las facturas electrónicas durante este primer trimestre.

8. Con el fin de promocionar el producto en determinados Estados miembros, la empresa turodense ha tenido que desplazar a algunos de sus empleados, teniendo unos gastos por desplazamiento (transporte interior, arrendamiento a corto plazo de medios de transporte, hostelería, restauración, etc.) por los que ha soportado el impuesto aplicable en cada uno de esos Estados miembros. Los importes, de acuerdo con las facturas recibidas (todas ellas a nombre de SELESA), son los siguientes:

Estado miembro	Contraprestación (IVA excluido)	Cuota soportada
Portugal	2.000 euros	460 euros
Italia	3.000 euros	660 euros
Alemania	5.000 euros	1.000 euros

9. Desde la sede social en Teruel, la empresa SELESA ha vendido este trimestre natural aplicaciones del programa antivirus a destinatarios que no tienen la condición de empresarios o profesionales y que se encuentran establecidos o con residencia o domicilio habitual en Francia. El importe total de estas operaciones ha sido de 10.000 euros, emitiéndose las correspondientes facturas electrónicas a cada uno de los destinatarios por el importe individualizado de los programas adquiridos.

10. En Francia la sociedad SELESA ha soportado cuotas directamente afectas a las operaciones de venta de las aplicaciones del programa antivirus por importe de 2.000 euros, correspondientes a facturas por operaciones que se localizan en ese Estado miembro (arrendamiento de medios de transporte a corto plazo, etc.), dado que se han tenido que desplazar a Francia algunos empleados que trabajan en la sede social de Teruel para promocionar el producto. Todas las facturas recibidas se ajustan a la normativa reguladora de facturación francesa, y tienen desglosada la base imponible, el tipo impositivo aplicable y la cuota repercutida.

11. Ha soportado en el territorio de aplicación del impuesto cuotas de IVA afectas directamente a los servicios prestados por vía electrónica (programas antivirus), de acuerdo con las facturas recibidas en este primer trimestre que se indican a continuación:

Operación	Contraprestación (IVA excluido)	Cuota IVA
Operaciones interiores corrientes (servicios recibidos)	2.000 euros	420 euros
Adquisiciones intracomunitarias de servicios	5.000 euros	1.050 euros
Adquisiciones intracomunitarias de bienes	3.000 euros	630 euros
Importaciones corrientes de bienes	4.000 euros	840 euros

Se trata de operaciones a las que resulta de aplicación el tipo impositivo general del impuesto, conociéndose que ha recibido las facturas de las adquisiciones intracomunitarias de servicios y de bienes sin repercusión alguna del impuesto aplicable en el Estado miembro del proveedor del bien o del prestador del servicio, y que por las importaciones corrientes de bie-

nes presentó la documentación aduanera correspondiente, habiendo recibido el documento de liquidación del impuesto.

12. Ha vendido programas antivirus durante este primer trimestre, que se descargan a través de internet, a destinatarios que no tienen la condición de empresarios o profesionales y que se encuentran establecidos, o tienen residencia o domicilio habitual en el territorio de Estados terceros. El importe total de las ventas ha sido de 30.000 euros, emitiéndose las correspondientes facturas electrónicas a cada uno de los destinatarios.

13. Recibe el 2 de marzo una prestación de servicios informática que había encargado a un profesional establecido en India (no se conoce que tenga establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto), recibiendo en esa fecha tanto los trabajos como el documento justificativo o factura emitido por el profesional prestador del servicio (se reciben por vía informática). El precio de la operación (impuestos indirectos de ese Estado tercero incluidos, dado que figuran repercutidos) es de 10.000 euros. Este servicio se afecta directamente a los servicios que SELESA presta por la venta de los programas antivirus.

14. La sucursal de Burdeos también ha venido desarrollando una aplicación informática cuyos resultados pretende trasladarlos a la sociedad de habla francesa, fundamentalmente en Francia y Bélgica. Se trata de un programa de gestión, control y contabilidad de economía doméstica dirigida a personas físicas que no tengan la condición de empresarios o profesionales. Para ello en este primer trimestre inicia la venta del programa por internet a través de una página web que se diseña, controla y dirige desde la sucursal de Burdeos, dado el espectro al que se dirige de habla francesa. El precio, IVA excluido, al destinatario final será de 100 euros y se descargará a través de la página web anterior, permitiendo una actualización gratuita del programa durante los cinco primeros años, como oferta de lanzamiento.

En este primer trimestre, se han vendido programas por importe de 10.000 euros, 8.000 euros a destinatarios establecidos en Francia y 2.000 euros a destinatarios establecidos en Bélgica. Al igual que sucede con las ventas de programas realizadas desde la sede social de la empresa, también aquí la sucursal cuenta con los datos necesarios para presumir que los destinatarios no reúnen la condición de empresarios o profesionales y que se encuentran establecidos en los Estados miembros citados.

La sucursal de Burdeos emite las correspondientes facturas a los usuarios.

15. La sucursal de Burdeos ha recibido durante este primer trimestre facturas relativas a gastos afectos a los servicios prestados por vía informática citados en la operación anterior 14 por importe de 2.000 euros de empresarios franceses (cuota repercutida de 400 €, al tipo general del impuesto del 20%) y 3.000 euros de empresarios belgas (cuota repercutida de 630 €). Estos últimos se corresponden con operaciones que, según las reglas de localización, tributan en Bélgica, por lo que se les ha repercutido el tipo general del IVA de ese Estado miembro, que es del 21 %.

SOLUCIÓN

A) CUESTIONES PREVIAS

- a) El RETRE se regula en el Capítulo XI del Título IX de la Ley del IVA, artículos 163 septiesdecies a 163 quaterdecies. La sección primera está dedicada a las disposiciones comunes, la sección segunda al denominado régimen exterior de la Unión (régimen aplicable por empresarios o profesionales no establecidos en la Unión), mientras que la sección tercera regula el régimen de la Unión (régimen aplicable por empresarios o profesionales establecidos en la Unión pero no en el Estado miembro de consumo), que es el que se examina en este supuesto práctico. Estos preceptos legales son desarrollados por el Capítulo IX, del Título VIII del Reglamento del IVA, artículos 61 duodecies a 61 quinquiesdecies, donde se recogen reglas relativas a las disposiciones comunes a ambos regímenes, el exterior de la Unión y el de la Unión.
- b) SELESA tuvo que presentar la declaración censal de alta en el RETRE, régimen especial de la Unión, mediante el modelo de solicitud censal 034, tal como se indica en el enunciado del supuesto, a fin de aplicar el régimen especial a partir del 1 de enero de este ejercicio. Este modelo fue aprobado por Orden HAP/1751/2014, de 29 de septiembre, por la que se aprueba el formulario 034 de «Declaración de inicio, modificación o cese de operaciones comprendidas en los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica en el Impuesto sobre el Valor Añadido» y se regulan distintos aspectos relacionados con el mismo. SELESA se ha tenido que dar de alta en España dado que este Estado miembro es el Estado de identificación (donde tiene la sede social), de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 163 univicies.Dos, letra b) de la Ley del IVA.
- c) Asimismo, por los servicios sujetos al RETRE, régimen especial de la Unión, deberá presentar el modelo de autoliquidación 368 aprobado por Orden HAP/460/2015, de 10 de marzo, por la que se aprueba el modelo 368 de «Declaración-liquidación periódica de los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica en el Impuesto sobre el Valor Añadido» y se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación del mismo.

En el artículo 163 duovicies de la Ley del IVA se establece que el sujeto pasivo quedará obligado a presentar por vía electrónica la anterior declaración-liquidación del IVA por cada trimestre natural, independientemente de que haya suministrado o no servicios TRE. Esta declaración no podrá ser negativa y se presentará dentro del plazo de 20 días a partir del periodo a que se refiere la declaración.

Por ello, en el supuesto que estamos examinando, dicha declaración-liquidación deberá presentarse hasta el día 20 de abril.

- d) En cuanto a los tipos impositivos aplicables a los servicios digitales o TRE en los distintos Estados miembros de la Unión, de acuerdo con la información suministrada en la página web de la Unión Europea (http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/telecom/index_en.htm#new_rules), son los siguientes:

Estado miembro	Tipo de IVA aplicable (%)
Alemania	19
Austria	20/10 (este último aplicable a los servicios pre-pago de radiodifusión y televisión)
Bélgica	21
Bulgaria	20
Croacia	25
Chequia	21
Chipre	19
Dinamarca	25
Eslovaquia	20
España	21
Estonia	20
Finlandia	24
Francia	20/20/5,5/2,1 [El tipo reducido del 10 % se aplica a servicios de radiodifusión y televisión. Los libros electrónicos están sujetos al tipo reducido del 5,5 % (si bien la STJUE de 5 de marzo de 2015, asunto C-479/13, Comisión/ Francia declara el incumplimiento de Francia en relación con el tipo aplicable al suministro de libros electrónicos. Los periódicos electrónicos están sujetos al tipo superreducido del 2,1 %)]
Grecia	23/16 (El tipo reducido del 16 % se aplica a los servicios prestados entre determinadas islas griegas)
Hungría	27
Irlanda	23
.../...	

Estado miembro	Tipo de IVA aplicable (%)
.../...	
Italia	22
Letonia	21
Lituania	21
Luxemburgo	15/3 (El tipo superreducido del 3 % se aplica a los servicios de radiodifusión y televisión. El TJUE por Sentencia de 5 de marzo de 2015, asunto C-502/13, Comisión/Luxemburgo, declara el incumplimiento de este Estado al aplicar el tipo del 3 % al suministro de libros electrónicos)
Malta	18
Países Bajos	21
Polonia	23/8 (El tipo reducido del 8 % se aplica a los servicios de radiodifusión y televisión)
Portugal	23
Rumanía	24
Reino Unido	20
Suecia	25

- e) Debe indicarse que, de acuerdo con lo expuesto en el enunciado, la sucursal de Burdeos constituye un establecimiento permanente que cumple con las condiciones fijadas en el artículo 11 del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011, del Consejo, de 15 de junio, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del IVA. Por tanto, dicho establecimiento permanente se habrá dado de alta como empresario o profesional a efectos del IVA en Francia, cumpliendo las obligaciones formales y materiales que la normativa reguladora del impuesto exige a la Administración tributaria francesa.
- f) De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7.1 y 2, en relación con la letra a) del punto 2) del Anexo I, ambos del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011, del Consejo, de 15 de marzo de 2011, el acceso o descarga de programas informáticos, como por ejemplo programas de gestión/contabilidad, o programas antivirus, así como de sus actualizaciones, constituyen prestaciones de servicio efectuadas por vía electrónica, y el sujeto pasivo que realiza estas operaciones puede acogerse al RETRE, régimen de la Unión.

Por ello, las operaciones que realiza tanto la sede social de Teruel (venta del programa antivírus a través de internet), como la sucursal de Burdeos (venta a través de internet del programa de gestión, control y contabilidad de economía doméstica dirigida a personas físicas que no tengan la condición de empresarios o profesionales), constituyen prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica.

B) TRIBUTACIÓN DE LAS OPERACIONES DESCRITAS EN EL ENUNCIADO

1. Estamos ante una prestación de servicios (art. 11.Dos.16.º de la Ley del IVA), que se localizará en Canadá de acuerdo con la regla general prevista en el artículo 69.Uno.1.º (se localiza en la sede del destinatario al ser una prestación de servicios que tiene como destinatario un empresario o profesional), produciéndose el devengo el día 15 de enero (art. 75.Uno.2.º), por la totalidad de la contraprestación pactada. Se trata de una operación no sujeta a IVA español, debiendo emitirse factura sin repercusión del impuesto, no estando acogida al RETRE (se localiza fuera del territorio de la Unión a efectos del IVA y el destinatario tiene la condición y actúa en calidad de empresario o profesional).

El importe correspondiente a la base imponible (50.000 €) se declarará en la casilla 61 («Operaciones no sujetas o con inversión del sujeto pasivo que originan el derecho a deducción») del modelo de autoliquidación 303 correspondiente a este primer trimestre. Al no ser una prestación de servicios intracomunitaria, no debe declararse en el modelo informativo 349.

2. Se trata de una prestación de servicios cuyo sujeto pasivo es el establecimiento permanente que la empresa tiene en Burdeos, que es quien presta el servicio, sin que haya intervenido la sede social en Teruel [su intervención tampoco hubiera modificado la tributación de la operación pues es la sucursal la que presta esencialmente el servicio, todo ello de acuerdo con el artículo 53 del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011, de 15 de marzo; análogo a nuestro art. 84.Dos de la Ley del IVA].

Teniendo en cuenta las reglas de localización previstas en la Directiva 2006/112/CE la operación se considera realizada en Francia y la sucursal deberá repercutir el IVA de ese Estado miembro (*taxe sur la valeur ajoutée*, TVA, en terminología francesa) al destinatario, establecido también en Francia. El tipo general del impuesto aplicable a estas operaciones, de acuerdo con la normativa francesa, es del 20 %, que deberá hacerse constar en la factura expedida por la sucursal de Burdeos.

Es una operación no sujeta al IVA español, que será declarada por la sucursal ante la Administración tributaria francesa en el modelo de autoliquidación periódico aprobado por la misma que debe presentar la sucursal; sin que la sede social en Teruel deba declarar importe alguno en su modelo de autoliquidación 303.

3. Son prestaciones de servicios realizadas por la sede social en Teruel, pero localizadas en los distintos Estados miembros en los que se encuentran establecidos los empresarios o profesionales (art. 69.Uno.1.º de la Ley del IVA). Al tener los destinatarios esta condición, se producirá en esos Estados miembros la regla de inversión del sujeto pasivo [de acuerdo con un precepto análogo a nuestro art. 84.Uno.2.º, letra a), de la Ley del IVA]. Por tanto, estamos ante operaciones no sujetas en el territorio de aplicación del impuesto español, teniendo la consideración de servicios intracomunitarios.

El importe total de la base imponible de estas operaciones (60.000 €) se declarará en la casilla 59 («Entregas intracomunitarias de bienes y de servicios») del modelo de autoliquidación 303, debiendo asimismo hacerse constar en el modelo de declaración informativa 349 (declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, en el apartado de servicios intracomunitarios realizados), dado que nos encontramos ante prestaciones de servicios intracomunitarios.

Deberá emitirse factura completa u ordinaria por cada una de las operaciones realizadas, debiendo hacerse constar, además de la identificación tanto del prestador como del destinatario (con NIF a efectos de IVA que deberá ser comprobado por SELESA, a través de la página web de la AEAT o de la que dispone a estos efectos la Unión Europea), la base imponible de cada una de las operaciones, sin reflejarse el tipo impositivo ni la cuota. Sí deberá figurar la mención «inversión del sujeto pasivo», dado que en cada uno de los Estados miembros será sujeto pasivo del impuesto o deudor del impuesto en términos de la Directiva 2006/112/CE cada uno de los empresarios o profesionales destinatarios de las operaciones.

4. Se trata de prestaciones de servicios que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 69.Uno de la Ley del IVA (bien por el número 1.º si los destinatarios son empresarios o profesionales, bien por el número 2.º si los destinatarios no tienen esta naturaleza o condición), tributarán en el territorio de aplicación del impuesto en este primer trimestre (el devengo se produce dentro de este periodo, de acuerdo con lo previsto en el art. 75.Uno.2.º de la Ley del IVA), debiendo repercutir la empresa turolense el IVA español al tipo general del 21 % (art. 90.Uno) en las facturas que deberá emitir.

Las operaciones deberán declararse en el modelo de autoliquidación 303, en las casillas correspondientes al IVA devengado, régimen general (pág. 1), casillas 07 a 09, consignándose respectivamente en cada una de ellas la base imponible (80.000 €), el tipo impositivo (21 %) y la cuota tributaria (16.800 €).

5. Como los destinatarios, tengan o no la condición de empresarios o profesionales, se encuentran establecidos fuera del territorio de la Unión, y considerando las reglas de localización de los servicios prestados por vía electrónica, las operaciones tributarán en destino (arts. 69.Uno y 70.Cuatro de la Ley del IVA). Nos encontramos, por tanto, ante operaciones no sujetas al impuesto en el territorio de aplicación del impuesto, al localizarse en las Islas Canarias, de acuerdo también con el artículo 17 de la Ley 20/1991.

El importe total de las operaciones deberá declararse en el modelo de autoliquidación 303, casilla 61, debiendo expedirse factura, si bien deberemos distinguir:

- En las operaciones cuyos destinatarios son empresarios o profesionales, teniendo en cuenta la normativa reguladora del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), el sujeto pasivo de las mismas serán los destinatarios, por la regla de inversión del sujeto pasivo que también se recoge en la anterior normativa. El empresario turo-lense deberá especificar en las facturas la mención «inversión del sujeto pasivo».
- Respecto de las operaciones cuyos destinatarios no tienen la condición de empre-sarios o profesionales el sujeto pasivo de las mismas será el empresario turo-lense, por lo que deberá repercutir el IGIC a los destinatarios, debiendo cumplimentar las obli-gaciones formales y materiales que la normativa reguladora de este impuesto exige.

Estas operaciones no se recogen en el modelo de declaración informativa 349, ya que no se trata de operaciones intracomunitarias, cualquiera que sea el destinatario, empresario o profesio-nal o consumidor final, dado que Canarias está excluida del territorio IVA de la Unión.

6. Es una prestación de servicios que ha sido realizada por el establecimiento permanen-te en Francia que tiene como destinatario a un empresario establecido en Bélgica y por ello será una operación no sujeta en el territorio de aplicación del impuesto. En todo caso, de acuerdo con las reglas de localización de las prestaciones de servicios recogidas en la Directiva 2006/112/CE la operación se localizará en Bélgica, donde se ubica el empresario o profesional destinatario.

La sede social en Teruel no debe declarar esta operación en su modelo de autoliquidación del impuesto 303, y tampoco debe hacerla constar en el modelo de declaración informativa 349, dado que ambas obligaciones corresponden a la sucursal francesa.

7. SELESA ha realizado prestaciones de servicio por vía electrónica al suministrar vía internet las aplicaciones antivirus a destinatarios que no tienen la condición de empresarios o profesionales, por lo que, de acuerdo con el artículo 70.Uno.4.º de la Ley del IVA, tributarán en sede del destina-tario, esto es, en los distintos Estados miembros en los que se encuentran establecidos los destinatarios.

Como estos destinatarios no tienen la condición de empresarios o profesionales, el sujeto pasivo de estas operaciones será SELESA, que deberá repercutir el impuesto a los distintos tipos impositivos vigentes en cada uno de los Estados miembros en los que se localizan las operacio-nes en las facturas a emitir.

De ahí que las cuotas a repercutir serán las siguientes:

Estado miembro	Código Estado miembro	Importe total de ventas (impuesto excluido)	Tipo impositivo	Cuota
Portugal	PT	6.000 euros	23 %	1.380 euros
Italia	IT	4.000 euros	22 %	880 euros
				.../...

Estado miembro	Código Estado miembro	Importe total de ventas (impuesto excluido)	Tipo impositivo	Cuota
.../...				
Bélgica	BE	3.000 euros	21 %	630 euros
Alemania	DE	15.000 euros	19 %	2.850 euros
Austria	AT	2.000 euros	20 %	400 euros
Reino Unido	UK	10.000 euros	20 %	2.000 euros
Importe total	–	40.000 euros	–	8.140 euros

En cuanto a los tipos impositivos se han considerado los aplicables a cada uno de los Estados miembros donde tienen lugar las operaciones, de acuerdo con la información suministrada por la página web oficial de la Unión Europea.

Estas operaciones serán declaradas por la empresa turolense en el modelo de autoliquidación 368 por el que se liquidan ante la Administración tributaria española los servicios acogidos al RETRE, régimen de la Unión, y que figura adjunto a la solución de este supuesto.

También deberá declarar el importe total de la base imponible en la casilla 61 del modelo de autoliquidación 303, al tratarse de unas operaciones no sujetas que generan el derecho a la deducción.

Si bien las prestaciones de servicios se localizan en otros Estados miembros, no deben hacerse constar en el modelo de declaración informativa 349, dado que los destinatarios no son empresarios o profesionales, no teniendo por ello asignado por sus respectivas Administraciones tributarias el correspondiente NIF a efectos de IVA.

8. SELESA ha soportado las cuotas que se citan en esta operación, pero no puede deducirlas en la autoliquidación modelo 303, ya que no son cuotas soportadas en el territorio de aplicación del impuesto, requisito exigible para practicar esta deducción de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 92.Uno de la Ley del IVA.

Tampoco pueden declararse en el modelo 368 correspondiente a la autoliquidación por operaciones sujetas al RETRE, régimen de la Unión, ya que en esta autoliquidación solo se ingresan las cuotas devengadas en los distintos Estados miembros diferentes a aquel que constituye el Estado miembro de identificación.

Por ello, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 163 tervicies, en relación con el artículo 117 bis, ambos de la Ley del IVA, SELESA podrá obtener la devolución de las cuotas del IVA soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se destinen a la prestación

de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos a los que se refiere el RETRE, conforme al procedimiento previsto en el citado artículo 117 bis. Esto es, solicitará la devolución de dichas cuotas mediante la presentación por vía electrónica de una solicitud a través de los formularios dispuestos al efecto en el portal electrónico de la AEAT, siguiendo el procedimiento previsto en el artículo 30 ter del Reglamento del IVA. Para ello, deberá cumplimentar las solicitudes correspondientes a cada uno de los Estados miembros en los que ha soportado cuotas cuya devolución quiera obtener.

9. Se trata de servicios prestados por vía electrónica que se localizarán en Francia, de acuerdo con la regla prevista en el artículo 70.Uno.4.º de la Ley del IVA, y el precepto análogo existente en la normativa reguladora del impuesto (TVA) en Francia.

Dado que los destinatarios no son empresarios o profesionales, el sujeto pasivo de estas operaciones en Francia será la empresa SELESA, que deberá repercutir el IVA correspondiente en cada una de las facturas al tipo general vigente en Francia, que es el 20%. Por ello, las cuotas devengadas por estas operaciones en Francia serán:

$$10.000 \text{ euros} \times 20\% = 2.000 \text{ euros}$$

En el territorio de aplicación del impuesto no existe hecho imponible alguno, si bien en principio estas operaciones deberían declararse dentro del RETRE, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 163 duodécimo de la Ley del IVA, así como en la Guía de la miniventanilla única de IVA, publicada por la Comisión Europea (Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera); sin embargo, todos los servicios prestados por vía electrónica por la empresa turolense a consumidores privados en el Estado miembro en el que cuente con un establecimiento permanente (en nuestro caso la empresa lo tiene en Francia) se incluirán en las declaraciones de IVA nacionales del citado establecimiento permanente y no en la presentada a través de la miniventanilla única. Esto es, SELESA no ingresará el importe de las cuotas de IVA correspondientes a los servicios prestados por vía electrónica en Francia, dado que las mismas serán ingresadas por la sucursal que posee en Burdeos a través de las autoliquidaciones que la misma debe presentar ante la Administración tributaria francesa.

La facturación a emitir por la empresa SELESA deberá ajustarse a las normas que sobre facturación hayan sido aprobadas por el legislador francés que, en todo caso, son transposición de la Directiva 2006/112/CE y, por tanto, análogas o semejantes en todos los Estados miembros.

Con el fin de aclarar las operaciones que deben incluirse en el modelo 368, que tengan por destinatarios a personas o entidades que no reúnan la condición de empresarios o profesionales establecidos en Francia, realizadas bien por la sede social en Teruel o por el establecimiento permanente de Burdeos, debe apuntarse lo siguiente:

- Como se acaba de indicar, las operaciones realizadas por la sede social en Teruel que tengan por destinatarios a personas o entidades que no reúnan la condición de

empresarios o profesionales establecidas en Francia se declararán e ingresarán por la sucursal de Burdeos en las declaraciones-liquidaciones periódicas generales que debe presentar el establecimiento permanente.

- Las operaciones realizadas por la sucursal, que tengan por destinatarios a personas o entidades que no reúnan la condición de empresarios o profesionales establecidas en Francia, se declararán por este establecimiento permanente en la misma forma, esto es, se declararán e ingresarán en las declaraciones-liquidaciones periódicas generales que debe presentar el establecimiento permanente.
- Las operaciones realizadas desde la sucursal, que tengan por destinatarios a personas o entidades que no reúnan la condición de empresarios o profesionales establecidas en otros Estados miembros distintos de Francia y de España, se declararán por la sede social de Teruel en el modelo 368 (apartado 4 del modelo, «prestaciones de servicios desde establecimientos permanentes situados en Estados miembros distintos de España»).
- Las operaciones realizadas desde la sucursal, que tengan por destinatarios a personas o entidades que no reúnan la condición de empresarios o profesionales establecidas en España, se declararán por la sede social de Teruel en el modelo general de declaración-liquidación 303.

10. SELESA se encuentra establecida en Francia, ya que este Estado miembro tiene un establecimiento permanente que tiene la obligación de presentar las autoliquidaciones periódicas que exige la normativa francesa.

Por ello no puede acudir a la vía prevista en el artículo 117 bis de la Ley del IVA (solicitudes de devolución de empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, Islas Canarias, Ceuta y Melilla correspondientes a cuotas soportadas por operaciones efectuadas en la Unión con excepción de las realizadas en el territorio de aplicación del impuesto) para solicitar la devolución de las cuotas soportadas en Francia. También se lo impide el artículo 163 terdices. Dos de la Ley del IVA al regular el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en el RETRE.

Dichas cuotas soportadas en Francia podrán deducirse en las autoliquidaciones periódicas que la sucursal o establecimiento permanente de SELESA debe presentar ante la Administración tributaria francesa.

11. Estas cuotas soportadas son deducibles y se liquidarán en el modelo de autoliquidación 303, de acuerdo con lo previsto en los artículos 92 y siguientes de la Ley del IVA. Asimismo, aun cuando estén afectas a operaciones acogidas al RETRE, al haberse soportado en el territorio de aplicación del impuesto, se liquidarán a través del modelo anterior, conforme a lo dispuesto en el artículo 163 terdices. Tres de la Ley del IVA.

Por ello, deberemos distinguir:

- Cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes (servicios recibidos): se declararán como IVA deducible en las casillas 28 (la base imponible por importe de 2.000 €) y 29 (la cuota de 420 €, al tributar al tipo general del 21 %).
- Cuotas soportadas en adquisiciones intracomunitarias de servicios. Respecto de estas operaciones, SELESA será el sujeto pasivo por inversión [art. 84.Uno.2.º, letra a), de la Ley del IVA], por lo que deberá autorrepercutirse el impuesto devengado, declarándolo en las casillas 10 (la base imponible por importe de 5.000 €) y 11 (por la cuota de 1.050 €, al tributar al tipo impositivo general del 21 %). Posteriormente lo deducirá declarándolo en las casillas 36 y 37 por los importes anteriores.
- Cuotas soportadas por adquisiciones intracomunitarias de bienes. El sujeto pasivo en el territorio de aplicación del impuesto por estas operaciones es SELESA (art. 85 de la Ley del IVA), por lo que deberá autorrepercutirse el impuesto devengado, declarándolo en las casillas 10 (la base imponible por importe de 3.000 €) y 11 (por la cuota de 630 €, al tributar al tipo general del 21 %). Posteriormente lo deducirá declarándolo en las casillas 36 y 37 por los importes anteriores.
- Cuotas soportadas en importaciones corrientes de bienes. El sujeto pasivo es SELESA, que soportará el impuesto deduciéndolo en las casillas 32 (la base imponible por importe de 4.000 €) y 33 (por la cuota soportada de 840 €, pues tributa al tipo general del 21 %).

12. Son prestaciones de servicios por vía electrónica que se localizan fuera del territorio de aplicación del impuesto y fuera del territorio de la Unión, ya que se expone en el enunciado que los destinatarios no empresarios o profesionales se encuentran establecidos fuera del territorio de la Unión a efectos del IVA (en Estados terceros).

Por ello, estaremos ante operaciones no sujetas en el territorio de aplicación del impuesto, con base en lo dispuesto en el artículo 70.Uno.4.º de la Ley del IVA. Aun cuando deben expedirse las correspondientes facturas a cada uno de los destinatarios, en ellas no habrá repercusión del impuesto, debiendo declararse en el modelo 303, en la casilla 61, al tratarse de operaciones no sujetas que generan el derecho a la deducción.

13. Al margen de las normas que regulan la imposición indirecta en el Estado tercero donde se encuentra establecido el prestador del servicio, la operación se localizará en el territorio de aplicación del impuesto por la regla general prevista en el artículo 69.Uno.1.º de la Ley del IVA, siendo sujeto pasivo por inversión SELESA [art. 84.Uno.2.º, letra a), de la Ley del IVA].

Por ello, SELESA deberá autorrepercutirse el impuesto y deducirlo, declarando:

- El IVA devengado en las casillas 12 (la base imponible por importe de 10.000 €, que comprenderá todos los impuestos y tributos que recaigan sobre la operación, excepto el IVA, por lo que los tributos que repercuta el profesional de la India debe-

rán incluirse en la base imponible, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 78.Dos.4.º de la Ley del IVA) y 13 (la cuota por importe de 2.100 €, al tributar la operación al tipo general del 21 %).

- La cuota soportada deducible se declarará en las casillas correspondientes a cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes, casillas 28 (por la base imponible de 10.000 €) y 29 (por la cuota de 2.100 €).

14. Teniendo en cuenta la normativa europea sobre reglas de localización, contenidas en la Directiva 2006/112/CE, y en las legislaciones internas de los Estados miembros, hemos de concluir que las operaciones se entenderán realizadas en los Estados miembros donde se encuentran establecidos, tienen su residencia o domicilio habitual los destinatarios no empresarios o profesionales. Esto es, por importe de 8.000 euros en Francia y por importe de 2.000 euros en Bélgica.

Indudablemente el sujeto pasivo de todas estas operaciones será la sucursal de Burdeos, que deberá repercutir el impuesto a los tipos impositivos vigentes en cada uno de los Estados, emitiendo facturas individualizadas por cada operación. Considerando el conjunto de todas ellas, la tributación sería la siguiente:

- Por las operaciones localizadas en Francia (el tipo impositivo aplicable es el general del 20 % en ese Estado miembro):

$$8.000 \text{ euros} \times 20\% = 1.600 \text{ euros}$$

- Por las operaciones localizadas en Bélgica (el tipo impositivo aplicable es el general del 21 % en ese Estado miembro):

$$2.000 \text{ euros} \times 21\% = 420 \text{ euros}$$

En ambos casos se trata de operaciones no sujetas al IVA español, dado que el hecho imponible se produce en otros Estados miembros y, además, el sujeto pasivo de todas ellas no es la sede social de Teruel, sino la sucursal de Burdeos, que constituye un establecimiento permanente en Francia.

En cuanto a su declaración e ingreso, de acuerdo con lo previsto en las reglas reguladoras del RETRE, que se han expuesto en la solución a la operación 9, deberemos tener en cuenta lo siguiente:

- Las cuotas repercutidas a destinatarios establecidos en Francia serán declaradas por la sucursal de Burdeos en las declaraciones-liquidaciones periódicas que debe presentar (análogas al modelo 303 español).
- En cuanto a las cuotas repercutidas a destinatarios establecidos en Bélgica, teniendo en cuenta que el sujeto pasivo SELESA se ha acogido al RETRE, siendo el Estado miembro de identificación España, deberá declararlos la sede central en

la declaración-liquidación modelo 368 que debe presentarse ante la Administración tributaria española, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 163 duodécimo de la Ley del IVA (en el mismo sentido las Notas explicativas de la Comisión Europea sobre el RETRE). Deberán hacerse constar en el apartado 4 («Prestaciones de servicios desde establecimientos permanentes situados en Estados Miembros distintos de España»).

Como puede observarse en el modelo 368, SELESA declarará operaciones realizadas localizadas en Bélgica tanto por su sede social (en el apartado 3 del modelo, «Prestaciones de servicios desde el Estado miembro de identificación (España)»), como por su establecimiento permanente en Burdeos (apartado 4 del modelo 368), consignándose el total de cuotas devengadas en Bélgica en el apartado 5 («Resultado. Importe total correspondiente a las prestaciones de servicios desde el Estado miembro de identificación y desde establecimientos permanentes situados en Estados miembros distintos de España»).

15. En cuanto a las cuotas soportadas por la sucursal de Burdeos, lo primero que debe indicarse es que en ningún caso serán deducibles por la sede social de la empresa en Teruel. No obstante, deberemos distinguir las que proceden de empresarios franceses y las de los empresarios belgas:

- Las primeras, de acuerdo con la normativa francesa reguladora del impuesto, serán deducibles por la sucursal en las declaraciones-liquidaciones periódicas (análogas al modelo 303 español) que debe presentar la sucursal ante la Administración tributaria francesa. Esto es, siguen el régimen general de deducciones previsto por la normativa francesa.
- En cuanto a las cuotas soportadas de empresarios belgas, la sucursal podrá solicitar la devolución de estas cuotas ante la Administración tributaria francesa mediante un procedimiento análogo a nuestro artículo 117 bis de la Ley del IVA. Esto es, presenta la solicitud ante la Administración tributaria francesa para que esta lo traslade a la Administración tributaria belga, que será quien, en todo caso, comprobando que se cumplen los requisitos exigidos por la normativa del impuesto, proceda a la devolución de las cuotas soportadas en dicho Estado miembro por empresarios o profesionales establecidos en otros Estados miembros.



Agencia Tributaria

Teléfono: 901 33 55 33
www.agenciatributaria.es

Impuesto sobre el Valor Añadido

Autoliquidación

Modelo

303

Identificación (1)

NIF **ESA00000001** Apellidos y Nombre o Razón social **SELESA**

Devengo (2) Ejercicio **20X0** Período **1 T**

¿Está inscrito en el Registro de devolución mensual (Art. 30 RIVA)? ☐ SI ☒ NO
¿Tributa exclusivamente en régimen simplificado? ☐ SI ☒ NO
¿Es autoliquidación conjunta? ☐ SI ☒ NO
¿Ha sido declarado en concurso de acreedores en el presente período de liquidación? ☐ SI ☒ NO
¿Ha optado por el régimen especial del criterio de Caja (art. 163 undecies LIVA)? ☐ SI ☒ NO
¿Es destinatario de operaciones a las que se aplique el régimen especial del criterio de caja? ☐ SI ☒ NO
Opción por la aplicación de la prorata especial (artículo 103.Dos.1º LIVA) ☐ SI ☒ NO
Revocación de la opción por la aplicación de la prorata especial (artículo 103.Dos.1º LIVA) ☐ SI ☒ NO

Espacio reservado para numeración por código de barras

Fecha en que se dictó el auto de declaración de concurso Día Mes Año

Si se ha dictado auto de declaración de concurso en este período indique el tipo de autoliquidación Preconcursoal Postconcursoal

Liquidación (3)

Régimen general

IVA devengado

	Base imponible	Tipo %	Cuota
Régimen general	01	02	03
	04	05	06
	07	08	09
Adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios	10	11	12
Otras operaciones con inversión del sujeto pasivo (excepto. adq. intracom)	13	14	15
Modificación bases y cuotas	16	17	18
Recargo eq uivalencia	19	20	21
Modificaciones bases y cuotas del recargo de equivalencia	22	23	24
	25	26	27
Total cuota devengada ([03] + [06] + [09] + [11] + [13] + [15] + [18] + [21] + [24] + [26])...			20.580

IVA deducible

	Base	Cuota
Por cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes	28	29
Por cuotas soportadas en operaciones interiores con bienes de inversión	30	31
Por cuotas soportadas en las importaciones de bienes corrientes	32	33
Por cuotas soportadas en las importaciones de bienes de inversión	34	35
En adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios corrientes	36	37
En adquisiciones intracomunitarias de bienes de inversión	38	39
Rectificación de deducciones	40	41
Compensaciones Régimen Especial A.G. y P.	42	43
Regularización bienes de inversión	44	45
Regularización por aplicación del porcentaje definitivo de prorata	46	47
Total a deducir ([29] + [31] + [33] + [35] + [37] + [39] + [41] + [42] + [43] + [44])		5.040

Resultado régimen general ([27] - [45]) 15.540

Ejemplar para el sujeto pasivo



NIF

ESA000000001

Apellidos y Nombre o Razón social

SELESA

Régimen simplificado

A Actividades agrícolas, ganaderas y forestales

Actividad A₁

Código	Volumen ingresos	Índice cuota	Cuota devengada
11, 21, 31	Porcentaje ingreso a cuenta	Ingreso a cuenta	
	%	A	
41	Cuota soportada operaciones corrientes	Cuota anual derivada del Régimen simplificado	
		B	

Actividad A₂

Código	Volumen ingresos	Índice cuota	Cuota devengada
11, 21, 31	Porcentaje ingreso a cuenta	Ingreso a cuenta	
	%	A	
41	Cuota soportada operaciones corrientes	Cuota anual derivada del Régimen simplificado	
		B	

B Actividades en régimen simplificado (excepto agrícolas, ganaderas y forestales)

Actividad B₁

Epígrafe IAE

Nº unidades de módulo

Importe

Módulo 1
Módulo 2
Módulo 3
Módulo 4
Módulo 5
Módulo 6
Módulo 7

Cuota devengada operaciones corrientes C

Reducciones D

11, 21, 31	Índice corrector de actividades de temporada Z	
	Porcentaje ingreso a cuenta E	%
	Ingreso a cuenta* ((C) - (D)) x (E) F	

* Ver instrucciones para actividades de temporada y accesorias

Actividad B₂

Epígrafe IAE

Nº unidades de módulo

Importe

Módulo 1
Módulo 2
Módulo 3
Módulo 4
Módulo 5
Módulo 6
Módulo 7

Cuota devengada operaciones corrientes C

Reducciones D

11, 21, 31	Índice corrector de actividades de temporada Z	
	Porcentaje ingreso a cuenta E	%
	Ingreso a cuenta* ((C) - (D)) x (E) F	

* Ver instrucciones para actividades de temporada y accesorias

Suma de ingresos a cuenta del conjunto de actividades (A₁ + A₂ + A₃ + ... + F₁ + F₂ + F₃ + ...) 47

Cuotas soportadas operaciones corrientes G

Índice corrector de actividades de temporada H

RESULTADO ((C) - (D) - (G)) x (H) I

Porcentaje cuota mínima J

Devolución cuotas soportadas otros países K

41 Cuota mínima L

Cuota anual derivada régimen simplificado M

Cuotas soportadas operaciones corrientes G

Índice corrector de actividades de temporada H

RESULTADO ((C) - (D) - (G)) x (H) I

Porcentaje cuota mínima J

Devolución cuotas soportadas otros países K

Cuota mínima L

Cuota anual derivada régimen simplificado M

Actividades A + B	Suma de cuotas derivadas régimen simplificado del conjunto de actividades (B ₁ + B ₂ + ... + M ₁ + M ₂ + ...)	48
	Suma de ingresos a cuenta realizados en el ejercicio	49
	Resultado ((48) - (49))	50

Cuotas devengadas

Adquisiciones intracomunitarias de bienes 51

Entregas de activos fijos 52

IVA devengado por inversión del sujeto pasivo 53

Total cuota resultante: Si 11, 21, 31: ((47) + (51) + (52) + (53)) 54

Si 41: ((50) + (51) + (52) + (53))

IVA deducible

Adquisición o importación de activos fijos 55

Regularización bienes de inversión 56

Total IVA deducible ((55) + (56)) 57

Resultado régimen simplificado ((54) - (57)) 58

Ejemplar para el sujeto pasivo



Agencia Tributaria
Teléfono: 901 33 55 33
www.agenciatributaria.es

Impuesto sobre el Valor Añadido. Autoliquidación

Página 3

Modelo
303

NIF
ESA000000001

Apellidos y Nombre o Razón social
SELESA

Información adicional

Entregas intracomunitarias de bienes y servicios	59	60.000
Exportaciones y operaciones asimiladas	60	100.000
Operaciones no sujetas o con inversión del sujeto pasivo que originan el derecho a deducción	61	

Exclusivamente para aquellos sujetos pasivos acogidos al régimen especial del criterio de caja y para aquellos que sean destinatarios de operaciones afectadas por el mismo:

Importes de las entregas de bienes y prestaciones de servicios a las que habiéndoles sido aplicado el régimen especial del criterio de caja hubieran resultado devengadas conforme a la regla general de devengo contenida en el art. 75 LIVA	62	Base imponible	63	Cuota
Importes de las adquisiciones de bienes y servicios a las que sea de aplicación o afecte el régimen especial del criterio de caja	74	Base imponible	75	Cuota soportada

Exclusivamente a cumplimentar en el último periodo de liquidación por aquellos sujetos pasivos que queden exonerados de la Declaración-resumen anual del IVA

A Actividades a las que se refiere la declaración (de mayor a menor importancia por volumen de operaciones) **B** Clave **C** Epígrafe IAE

Principal

Otras

Si ha efectuado operaciones por las que tenga obligación de presentar la declaración anual de operaciones con terceras personas, marque una 'X' **D** ☐

Operaciones realizadas en el ejercicio

Operaciones en régimen general	80
Operaciones a las que habiéndoles sido aplicado el régimen especial del criterio de caja hubieran resultado devengadas conforme a la regla general del devengo contenida en el art. 75 LIVA	81
Exportaciones, entregas intracomunitarias y otras operaciones exentas con derecho a deducción	82
Operaciones exentas sin derecho a deducción	83
Operaciones no sujetas por reglas de localización o con inversión del sujeto pasivo	84
Entregas de bienes objeto de instalación o montaje en otros Estados miembros	85
Operaciones en régimen simplificado	86
Entregas de bienes inmuebles y de inversión y operaciones financieras no habituales	87
Total volumen de operaciones (Art. 121 Ley IVA) ([80] + [81] + [82] + [83] + [84] + [85] + [86] + [87])	88

Resultado

Regularización cuotas art. 80.Cinco.5ª LIVA	76	
Suma de resultados ([46] + [58] + [76])	64	15.540
Atribuible a la Administración del Estado 65 100 %	66	15.540
IVA a la importación liquidado por la Aduana pendiente de ingreso	77	
Cuotas a compensar de periodos anteriores	67	
Exclusivamente para sujetos pasivos que tributan conjuntamente a la Administración del Estado y a las Diputaciones Forales. Resultado de la regularización anual.	69	15.540
68 euros	70	
Resultado ([66] + [77] - [67] + [68])	71	15.540
A deducir (exclusivamente en caso de autoliquidación complementaria): Resultado de la anterior o anteriores declaraciones del mismo concepto, ejercicio y periodo		
Resultado de la liquidación ([69] - [70])		

Compensación (4) Si resulta 71 negativa consignar el importe a compensar 72	Ingreso (7) Ingreso efectuado a favor del Tesoro Público, cuenta restringida de colaboración en la recaudación de la AEAT de autoliquidaciones. Importe: 15.540 Código IBAN E S
Sin actividad (5) Sin actividad - ☐	Complementaria (8) Si esta autoliquidación es complementaria de otra autoliquidación anterior correspondiente al mismo concepto, ejercicio y periodo, indíquelo marcando con una 'X' esta casilla. ☐ Autoliquidación complementaria En este caso, consigne a continuación el número de justificante identificativo de la autoliquidación anterior. Nº. de justificante
Devolución (6) Manifiesto a esa Delegación que el importe a devolver reseñado deseo me sea abonado mediante transferencia bancaria a la cuenta indicada de la que soy titular: Importe: 73 Código IBAN E S	

Ejemplar para el sujeto pasivo



Agencia Tributaria
Teléfono: 901 33 55 33
www.agenciatributaria.es

Impuesto sobre el Valor Añadido
Autoliquidación

Modelo

303

Identificación (1)

NIF
ESA000000001

Apellidos y Nombre o Razón social
SELESA

Devengo (2) Ejercicio **20X0** Período **1 T**

Espacio reservado para numeración por código de barras

Liquidación (3)

Compensación (4)	Si resulta 71 negativa consignar el importe a compensar 72 C	Ingreso (7)	Ingreso efectuado a favor del Tesoro Público, cuenta restringida de colaboración en la recaudación de la AEAT de autoliquidaciones. Importe: I 15.040 Código IBAN
	Sin actividad - ☐		E S
Devolución (6)	Manifiesto a esa Delegación que el importe a devolver reseñado deseo me sea abonado mediante transferencia bancaria a la cuenta indicada de la que soy titular: Importe: 73 D Código IBAN	Complementaria (8)	Si esta autoliquidación es complementaria de otra autoliquidación anterior correspondiente al mismo concepto, ejercicio y período, indíquelo marcando con una "X" esta casilla. ☐ Autoliquidación complementaria En este caso, consigne a continuación el número de justificante identificativo de la autoliquidación anterior. Nº. de justificante

Ejemplar para la Entidad colaboradora



Agencia Tributaria

Teléfono: 901 33 55 33
www.agencia tributaria.es

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

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

AUTOLIQUIDACIÓN

Modelo

368

Pág. 1

Declaración IVA. Régimen de la Unión

1. Declarante

NIF

A000000001

Apellido y Nombre o Razón social

SELESA

Espacio reservado para numeración por código de barras

2. Ejercicio y periodo

Ejercicio **2 0 X 0**

Periodo **1 T**

Cumplir las fechas correspondientes al periodo declarado, únicamente si debe presentar más de una declaración del IVA para este trimestre (ver instrucciones)

Fecha desde

Fecha hasta

☐ Declaración sin actividad

☐ Declaración modificativa

Nº de registro en España de la declaración anterior

3. Prestaciones de servicios desde el Estado miembro de identificación (España)

Código País EM de consumo	Tipo de IVA	Base Imponible (EUR)	Cuota IVA (EUR)
PT	23%	6.000	1.380
IT	22%	4.000	880
BE	21%	3.000	630
DE	19%	15.000	2.850
AT	20%	2.000	400
UK	20%	10.000	2.000

Suma total de las cuotas IVA (EUR) desde España.....

8.140

4. Prestaciones de servicios desde establecimientos permanentes situados en Estados miembros distintos de España

Establecimiento permanente		Código País EM de consumo	Tipo de IVA	Base Imponible (EUR)	Cuota IVA (EUR)
Código País	NIVA/Otros códigos identificativos				
FR	FRAA000000002	BE	21%	2.000	420

Suma total de las cuotas IVA (EUR) desde los establecimientos permanentes situados en Estados miembros distintos a España.....

420

NIF	A000000001	Apellidos y nombre o razón o denominación social	SELESA	Página 2A
Espacio reservado para nº justificante				Modelo 368

5. Resultado. Importe total correspondiente a las prestaciones de servicios desde el Estado miembro de identificación y desde establecimientos permanentes situados en Estados miembros distintos de España.

Código País EM de consumo	Resultado (EUR) Suma cuotas IVA apartados 3 y 4
PT	1.380
IT	880
BE	1.050
DE	2.850
AT	400
UK	2.000
Saldo a ingresar en España.....	I 8.560

NIF A000000001 Apellidos y nombre o razón o denominación social SELESA

Modelo 368

Espacio reservado para nº justificante

5. Resultado Declaración Modificativa

[illegible]

6. Resultado declaración modificativa en el Estado miembro de identificación

6. Resultado declaración modificativa en el Estado miembro de identificación

• Importe a ingresar (3 - 4) en el Estado miembro de identificación (España) **I**

• Importe a reembolsar (3 - 4) por el Estado miembro de identificación (España) **R**

GENEALOGÍA DEL PARADIGMA CONTABLE

José Mármol Sáez

Doctor en Ciencias Económicas

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Mario ALONSO AYALA, don Oriol AMAT SALAS, don Jorge J. PÉREZ RAMÍREZ, doña Flavia RODRÍGUEZ PONGA SALAMANCA y don Fernando RUIZ RUIZ.

EXTRACTO

Este trabajo explora el origen y la evolución del paradigma contable (el esquema debe y haber) partiendo de la tesis de un amplio sector de la literatura contable, especialmente PETERS y EMERY (1978), quienes sostenían que el sistema de partida doble se originó en el Renacimiento italiano como consecuencia de la no aceptación doctrinal matemática del número negativo. Aunque resulta incuestionable que el Renacimiento italiano produjo un importante avance en el desarrollo del modelo contable, bien es cierto que no necesariamente mayor del que desde entonces se ha producido hasta hoy, y aunque el número negativo ha jugado un papel más formal que trascendental, especialmente en la presentación del sistema clásico de la partida doble, para nosotros, ni el sistema de partida doble tiene su origen en el Renacimiento italiano, ni tampoco es consecuencia de la aceptación doctrinal del número negativo. El sistema clásico de partida doble se basa en un esquema de representación del concepto de transacción económica que ya estaba presente, aunque en una forma arcaica, en algunos de los registros contables más antiguos conocidos de Grecia, India e incluso Mesopotamia. Además, el que el sistema tradicional se haya mantenido prácticamente invariable después de la aceptación doctrinal del número negativo refuerza nuestra tesis, entre otras razones, porque la revelación tradicional de la información financiera responde a un esquema analítico y lógico de representación numérica del principio de dualidad.

Palabras claves: partida doble, partida simple, cargo y descargo y número negativo.

Fecha de entrada: 30-04-2014 / Fecha de aceptación: 10-07-2014

GENEALOGY OF THE ACCOUNTING PARADIGM

José Mármol Sáez

ABSTRACT

This paper explores the origin and evolution of the accounting paradigm (the debit and credit scheme) on the thesis of a large segment of the accounting literature, especially PETERS and EMERY (1978), who argued that the double entry bookkeeping system had its birth in the Italian Renaissance due to the reluctance of mathematics to accept the negative number. Although it is unquestionable that the Italian Renaissance is an important step in the development of the traditional system of bookkeeping, it is true that it is not necessarily bigger than the one produced to date, and though the negative number has played an important role, especially in the formal presentation of the classical system, for us, the double entry bookkeeping system has neither its origin in the Italian Renaissance, nor is it a consequence of the refusal to accept the negative number. Because the classical double entry system is based on a model that expresses the economic concept of transaction, which was already latent in some of the oldest known accounting records from Greece, India, and even Mesopotamia, although in an archaic form. Moreover, the traditional system has remained virtually unchanged after the doctrinal acceptance of the negative number, a fact which reinforces our thesis, because the traditional disclosure of financial information follows an analytical and logical scheme of numerical representation of the principle of duality, among other reasons.

Keywords: double entry bookkeeping, single entry bookkeeping, charge and discharge system and negative number.

Sumario

Introducción

Parte I. El paradigma contable básico y el número negativo

Parte II. Génesis y evolución de los sistemas contables

Conclusiones

Bibliografía

NOTA: Códigos JEL: M41; M49.

INTRODUCCIÓN

El origen del paradigma contable básico (*the debit and credit scheme*) constituye un tópico respecto del que no acaba de ponerse de acuerdo totalmente la profesión contable. El presente trabajo indaga, en su origen, los pilares que lo sostienen, las reformulaciones y la evolución que del planteamiento original se ha hecho a lo largo de los siglos. El punto de partida de esta exploración lo constituye el trabajo seminal de PETERS y EMERY (1978) quienes atribuían el nacimiento de la partida doble a la posición de la matemática en relación con el número negativo. Esta tesis ha llegado a ocupar un lugar importante en el pensamiento contable siendo posteriormente objeto de atención en trabajos como los de SCORGIE (1989) y MATTESSIC (1998) que aquí se estudian.

En la segunda aparte del trabajo se profundiza en los puntos básicos que aquí se sostienen que suponen que el modelo contable tradicional tiene su origen en una interpretación analítica y lógica del concepto de transacción, y que el modelo ha ido adaptándose progresivamente en el tiempo en consonancia con la evolución del concepto de empresa.

Para la realización de este trabajo hemos seguido la pista que nos ofrecían algunas opiniones fragmentadas y dispersas de diversos autores, algunos anteriores a la revolución industrial en la medida en que son los primeros que se enfrentaron con el problema de cambiar o en su caso adaptar el modelo contable de la denominada partida simple a los nuevos requerimientos que imponía un diferente concepto de empresa y, por tanto, un diferente modelo contable.

En contraposición al concepto más comúnmente entendido de arqueología que se basa en la búsqueda de pruebas registradas en soportes físicos de épocas pretéritas y a través de ellas se formulan conclusiones en un análisis básicamente deductivo, la genealogía por el contrario, que es el método que aquí se sigue, pretende conocer una realidad concreta indagando en el itinerario seguido por los hechos objeto de estudio desde su origen hasta el momento actual. Su análisis, por tanto, está centrado en el cambio que experimentan los hechos en el tiempo (FOUCAULT, 1969, HOPWOOD, 1988). El trabajo se sitúa pues a mitad de camino entre la teoría y la historia de la contabilidad y sigue un itinerario conceptual, aunque no necesariamente cronológico, desde los registros contables antiguos más conocidos como puedan ser las estelas epistográficas y votivas de la Grecia clásica (siglo V a. C.), el Arthasastra de Kautilya (siglo III a. C.), pasando por el modelo veneciano de cuentas del Renacimiento, hasta llegar al modelo del coste histórico reciente y sus propuestas de modificación. Finalmente se ha elaborado un capítulo de conclusiones.

PARTE I. EL PARADIGMA CONTABLE BÁSICO Y EL NÚMERO NEGATIVO

1. En 1978 PETERS y EMERY analizaban en un escueto aunque ampliamente comentado trabajo de apenas tres páginas la tesis de que el nacimiento de la partida doble obedecía a las dificultades de la matemática para aceptar el número negativo. En sus palabras iniciales se resumía esta posición al decir:

«It is argued that the terms (debit and credit) used resulted from a need for a bookkeeping system free of negative numbers. The basic balance sheet equation, $A = L + OE$, could just as easily be expressed, $A - L = OE$. Why was the former equation, wherein both the debit balance and the credit balance account are positive, developed because of mathematical consideration. This belief is based on the idea that mathematicians did not accept the concept of negative numbers when bookkeeping method where being developed».

Si bien se mantiene en este trabajo una tesis básicamente contraria a la expuesta por PETERS y EMERY, que iremos desarrollando en las páginas siguientes, no hemos de dejar de reconocer empero que la no aceptación del número negativo fue un coadyuvante en el mantenimiento del esquema del paradigma contable siguiendo unos determinados cánones. En este sentido, para nosotros el paradigma contable básico es anterior al Renacimiento y a su más famoso compilador, el hermano franciscano Luca PACIOLI, pues en realidad su modelo no hace sino reproducir esquemas de contabilidad no ya de varios siglos anteriores a la publicación de su manual, lo cual es público y notoriamente aceptado, sino incluso, y esta es una de las tesis que defendemos, de milenios anteriores.

Otra rémora importante, siguiendo la línea que nos marca la matemática como instrumento para elaborar las cuentas, la constituye también las limitaciones que imponía la operativa en un sistema de numeración como el latino que se había ido revelando a todas luces como anticuado para los nuevos desafíos que imponía el desarrollo del comercio. En este sentido, el sistema de numeración latino presentaba al menos dos problemas en relación con su uso en contabilidad, el primer problema era debido a las dificultades matemáticas que suponía operar con él, ya que las operaciones aritméticas más elementales planteaban un auténtico quebradero de cabeza y requirían de unos importantes conocimientos matemáticos, no siempre al alcance de los escribas y los comerciantes. En segundo lugar, el sistema de numeración romano presentaba también el problema de su operativa cuando se utilizaban grandes cifras, por lo que para solucionar muchos de estos problemas matemáticos se recurría frecuentemente al ábaco.

Estos dos problemas se superaron posteriormente con la aceptación del sistema de numeración posicional en base diez existente actualmente y el subsiguiente triunfo de los algoristas sobre los abacistas. De esta manera los algoritmos de resolución de cuestiones matemáticas sustituyen a los ábacos, ya que a partir de este momento no son imprescindibles ingenios físicos para efectuar cálculos, sino que basta papel y lápiz para hacerlo de una manera efectiva y rápida.

2. SCORGIE (1989) hace una crítica al trabajo de PETERS y EMERY más superficial que de fondo, ya que se centra en supuestos errores histórico-formales, algunos ciertamente discutibles, pero que en definitiva no van al fondo del asunto y lo que es peor no se hace ninguna propuesta nueva al problema.

La primera crítica que SCORGIE realiza al trabajo de PETERS y EMERY y que divide en dos, viene dada porque estos autores sostienen que Omar KEYYAN (1048-1131) al rechazar el número negativo, dada la enorme influencia que este matemático ejercía sobre la ciencia de su época, posibilitó que se abandonara el estudio del número negativo no solo en India (primera crítica) sino también en el mundo árabe (segunda crítica).

Como defensa de su tesis, SCORGIE cita el caso de algunos trabajos hindúes posteriores a Keyyan, como el de BASKARA (1150 d. C) que siguiendo la tradición hindú de BRAMAGUPTA mantuvieron una posición favorable al número negativo. En este sentido se apoya en COLEBROKE quien traduce tanto el documento de BASKARA como el de BRAMAGUPTA en 1817. En relación con el mundo árabe, SCORGIE trae a colación los trabajos de YOUSCHEVITCH cuando cita los casos de ABUL WAFA (961-976) y posteriormente AL-KWARITMI, cuyos ejemplos operando con números negativos pasaron a Europa de la mano de la cultura árabe.

En relación con estas críticas podemos estar de acuerdo solo en parte en el sentido de que las tesis de KEYYAN, efectivamente no supusieron un freno radical al avance de la matemática con respecto al número negativo. Esto es así porque a pesar de que este autor tenía un gran prestigio, también hay que decirlo ganado sobre todo después de su muerte y no solo por consideraciones de tipo matemático, su influencia no fue suficiente, como por otra parte era de esperar, para eliminar una controversia que ya era clásica de la matemática.

La segunda crítica, que también enlaza con la primera, viene porque SCORGIE sostiene que PACIOLI aceptaba el número negativo y como prueba de ello se citan algunas operaciones que aparecen en la Summa en las que a veces se utilizan numerales negativos. Esta crítica no podemos aceptarla de ninguna manera y en nuestra opinión descalifica un tanto el trabajo de SCORGIE, porque una cosa son las operaciones aritméticas utilizando números tanto positivos como negativos, o incluso números negativos exclusivamente y otra la aceptación del número negativo como entidad matemática con significado y con sentido propio, aspecto que incluso la matemática de AL-KWARIZMI rechazaba.

Es sabido y esto también lo reconoce MATTESSICH, que la aceptación de las operaciones de cálculo aritmético utilizando numerales tanto positivos como negativos son plenamente aceptadas por la matemática desde mucho antes que PACIOLI, eso es obvio y no es tema de discusión. Es más, consideraciones más alambicadas con relación al número negativo que se discutieron hasta bien entrado el siglo XVIII como fue la regla de los siglos, eran aceptadas y conocidas al menos desde la aritmética de DIOFANTO de Alejandría (siglo III d. C.), sin embargo, el número negativo como entidad con significado propio en el mundo de la matemática no era aceptado.

MATTESSICH, efectivamente da la razón a SCORGIE en la tesis central de rechazar las propuestas de PETERS y EMERY, a pesar de ciertas inconsistencias que como estamos viendo existen

en su trabajo, aunque tampoco aporta ninguna idea ni solución al problema del nacimiento de la partida doble que soslaya. El resto del trabajo lo dedica a la aportación de la contabilidad a la matemática, aunque sin adelantar especialmente nada que no estuviera presente ya en la obra de algunos matemáticos como CAJORI, BOYER, o incluso los mismos PETERS y EMERY. No obstante, es justo señalar que las aportaciones de MATTESSICH al tema que nos ocupa sí son, no obstante, abundantes y novedosas en otros trabajos con relación a la génesis de la partida doble y las más primitivas y arcaicas manifestaciones del principio de dualidad como veremos más adelante.

3. DIOFANTO que ha pasado a la historia del álgebra por ser uno de sus padres, introdujo ingeniosas soluciones de tipo analítico en la resolución de los problemas de cálculo matemático que efectivamente quedaron grabadas incluso en la lápida de su propia tumba. Se alejaba así de una tradición iniciada en Euclides y su escuela de emplear en la resolución de los problemas matemáticos de manera profusa representaciones geométricas y gráficas. Así, al considerar la solución a la fórmula, $2x + 10 = 0$, DIOFANTO obtenía lo que los clásicos denominaban una solución falsa, ya que, ¿cómo puede ser que haya algo menor que nada?

En este sentido, hay que tener en cuenta que los números negativos son una invención del ser humano, para expresar diversas situaciones que bien se podrían expresar de otra manera¹. Por tanto, los números negativos no son realidades que existan en la naturaleza, sino abstracciones del hombre y la ciencia.

En efecto, en contabilidad la solución clásica al problema de los números negativos era la siguiente: si se hablaba de resultado de una operación, no se hablaba de una empresa que tenía un resultado de $-X$ o de $+X$, sino un resultado negativo (pérdidas) en el primer caso, o un resultado positivo (beneficios) en el segundo caso, pudiendo expresarse la cifra en ambos casos en números positivos. Por tanto, si el resultado negativo tenía un nombre y el resultado positivo también, era innecesario indicar el signo de la partida. De igual manera se operaba especialmente en el caso de las deudas.

La separación entre las cifras positivas y negativas la marca el número cero. El cero además de delimitar la frontera entre los números positivos y negativos ha desempeñado un papel básico en el sistema de numeración decimal. Sin embargo, muchas culturas lo desconocían. Así, los chinos en el libro, *Nueve capítulos sobre el arte de las matemáticas*, cuyo origen se remonta al periodo de la dinastía Zhou y que fue compilado por varias generaciones de escribas entre los siglos II y I a. C, al describir el ábaco, utilizaba bolas rojas para los números positivos y bolas negras para los números negativos, pero desconocían el cero².

¹ En este sentido KRONECKER (1823-1891) decía: «Dios creó los números enteros, el resto es obra del ser humano».

² Curiosamente podemos observar como los chinos de la dinastía Zhou utilizaban el color de los números de una manera justo la contraria de lo que ocurre actualmente. Hoy en día las cifras en negro marcan los saldos a favor y las rojas los saldos en contra. Los colores guardan un paralelismo indudable con el simbolismo clásico chino de asignar el rojo al masculino/positivo (yang) y el negro al femenino/negativo (ying).

De cualquier manera, algunos de los primeros escritos describiendo el cero los encontramos en la literatura matemática hindú de los primeros siglos de nuestra era³. Uno de los primeros documentos donde se expone de forma razonada el funcionamiento del cero y la numeración posicional es en el libro de BRAMAGUPTA, *Brahma-sphuta-Siddhanta* (628 d. C.). Sin embargo, en la cultura hindú se sabe que los números negativos se utilizaban especialmente referidos al caso de las deudas al menos un par de siglos antes de Jesucristo. Todos estos hallazgos se consiguieron en la ciencia hindú gracias a su despreocupación por el excesivo rigorismo y la fundamentación lógica, y la constatación de la utilidad que proporcionaba una mezcla justa de lo práctico con lo formal.

BRAMAGUPTA decía:

«Una deuda restada de la nada se convierte en un crédito. Un crédito restado de la nada se convierte en una deuda»⁴.

La interpretación que se puede hacer de este apócrifo pasaje desde una perspectiva puramente económica y financiera es como sigue: si yo pierdo una deuda gano un crédito (activo), si pierdo un crédito (activo) gano una deuda. Es lógico que si yo pierdo una deuda mi situación financiera neta mejora pues mis activos netos son mayores y del mismo modo si yo pierdo un activo (o un crédito) mi situación financiera neta empeora pues obviamente mis activos (créditos) son menores.

Hoy damos por sentado, sin ni siquiera plantearnos cuestiones, que han llevado siglos de controversia. En este sentido, en el cercano siglo XVIII, DESCARTES y PASCAL, suscitaban encendidas polémicas en relación con supuestas incoherencias tales como el hecho de que, $-3^2 > 2^2$, o de que, $-1/1 = 1$.

También EULER, uno de los padres de la matemática moderna, decía en *Elementos de álgebra* (1770):

«Nos queda aún por resolver el caso de la multiplicación de $-a$ por $-b$. Es evidente en principio que en cuanto a las letras, el producto será $a \times b$; pero es incierto qué signo debe ponerse delante de ese producto. Todo lo que sabemos es que será $+ o -$ ».

Las reglas de los signos en la suma y la resta dependen de la magnitud del número que lleva el signo $+ o -$. Pero en la multiplicación (o en la división) las reglas son diferentes, en esta se cumple que:

³ Los hindúes no parecen ser efectivamente los primeros que parecen utilizar el cero. Algunos pueblos de Mesopotamia e incluso de América central como los Olmecas ya usaban mucho antes una simbología similar al cero. Sin embargo, la cultura hindú hace un uso del cero que podríamos considerar de las más modernas y avanzadas para su época.

⁴ Algunos autores han traducido del sánscrito las palabras «crédito» por fortuna y «nada» por cero, en este sentido señalan que «A debt subtracted from zero is a fortune, a fortune subtracted from zero is a debt».

- a) Si uno de los dos números lleva un negativo el resultado es negativo.
- b) Negativo por negativo es positivo.

El hecho de que uno de los números lleve un negativo y el resultado sea negativo resulta lógico, pues si un número se multiplica por un negativo el número negativo se incrementa. Desde el punto de vista contable o financiero de nuevo podemos razonar diciendo que, si yo tengo 2 unidades de deudas y las incremento 3 veces, tengo 6 unidades de deudas: -2 (deudas) $\times$ (3 veces) = -6 (deudas). El signo no depende de la posición, de acuerdo con la regla básica de la multiplicación de que el orden los factores no altera el producto.

El punto b) es más incierto, pero si seguimos a BRAMAGUPTA, la idea es que perder una (n unidades de) deuda es lo mismo que ganar un (n unidades de) crédito. En este caso perder 2 unidades de deuda 3 veces cada una es lo mismo que ganar un crédito de 6: -2 (deudas) $\times$ -3 (cada vez) = $+6$ (crédito).

4. Los contables y los matemáticos suelen citar a Leonardo PISANO (Fibonacci) como uno de los primeros introductores del sistema de numeración indoárabe en Europa, tras la publicación de su *Liber Abaci* en 1202 a la par que otros autores como Alexander DE VILLEDIEU (1225), SACROBOSCO (1200-1256), etc. Sin querer restar importancia a los trabajos de Fibonacci, importante difusor de conceptos matemáticos y financieros en occidente, entendemos, no obstante, que se están ignorando injustamente importantes datos históricos como consecuencia de la introducción de la cultura árabe en Europa a través de la península ibérica, hecho ocurrido varios siglos antes y silenciado por el tradicional hermetismo, cuando no descrédito, con el que la ortodoxia religiosa consideraba las aportaciones científicas de los seguidores de una fe contraria a su credo.

La historia de la difusión del numeral indoárabe fuera del ámbito de la cultura hindú se suele situar a mediados del siglo VIII, cuando la dinastía Abasí trasladó a Bagdad la capital del Califato tras derrocar a los Omeyyas de Damasco (661-750). Para entonces los Omeyyas ya habían completado el imperio más grande conocido hasta la fecha que se extendía desde la región del Sind, hoy Pakistán, por el oriente, pasando por todo Oriente Medio y el norte de África hasta llegar a la península ibérica por occidente. La cultura llega entonces a su punto más álgido con AL RASHID (766-809 d. C.), quinto califa abasí y famoso poeta inspirador de las *1.001 noches*. Su hijo Al-Mamud continuador de la obra, funda en Bagdad la denominada «Casa de la sabiduría» donde trabajaron importantes científicos, el más conocido fue sin lugar a dudas, Abu Abdallah Muhammad ibn Musa al-Kwarizmi, conocido generalmente como AL-KWARIZMI (otros lo citan como AL-JUARIZMI) (780-850). Muchas de las obras hoy conocidas de las culturas clásicas, en especial la griega, que han llegado hasta nosotros, ha sido a través de las traducciones que se hicieron al árabe en esta época.

AL-KWARIZMI, al estilo de los científicos enciclopedistas de la época, escribió sobre temas diversos, sin embargo, es famoso principalmente por los libros que realizó sobre aritmética y álgebra, algunos hoy perdidos o conocidos a través de traducciones más o menos fieles y parcia-

les. Las obras de aritmética de AL-KWARITMI seguían la tradición de BRAMAGUPTA al explicar el sistema de numeración decimal hindú, y la forma de operar con él, aunque siguiendo la tradición griega no consideró el número negativo al que despreció. La traducción de sus obras al latín en especial su obra más influyente, conocida abreviadamente como *Al-jabar*, popularizó su nombre hasta el punto de ser considerado por encima de DIOFANTO, el padre del álgebra europea. Del nombre de al-jabar procede hoy la palabra álgebra y de sus escritos un buen número de palabras y expresiones como guarismo, algoritmo, etc.

La España musulmana no iba a dejar pasar en balde todos estos avances de la ciencia. El proceso de orientalización de la península ibérica se considera que comienza con la llegada de Abderamán I en el año 755, tras su huida de Damasco en un célebre episodio en el que el grueso de la dinastía Omeya fue prácticamente aniquilado por nueva dinastía usurpadora de los Abasíes. Anteriormente los árabes habían estado especialmente preocupados por dominar los territorios discolos de la península ibérica bajo dominación visigoda. Abderamán I era nieto de Hisham Ibn Abd al-Malik, décimo califa omeya, y tras desembarcar en el puerto de Almuñécar se apoderó en poco tiempo, primero de Elvira (Granada) y posteriormente con base en alianzas y estrategias expulsó del trono de Córdoba a Yusuf. De esta manera consiguió establecer en el año 134 de la Hégira (756) un emirato independiente del de Bagdad.

No obstante, la máxima separación de Bagdad sucede con su nieto Abderramán III en el año 929 al instaurar en Córdoba un califato independiente. Durante el califato de Córdoba (926-1031) esta ciudad llega a alcanzar su máximo esplendor y constituye junto con Bagdad y Constantinopla uno de los centros culturales y comerciales más importantes del mundo conocido. Por razones dinásticas y de sangre, Córdoba rivalizó con Bagdad completando una importante biblioteca a la par de las que también existieron en Sevilla, Toledo, Zaragoza y Almería.

Otro factor importante fue la introducción del papel en la península ibérica varios siglos antes de que se introdujera en el resto de Europa. Se cuenta que los árabes aprendieron el proceso de fabricación del papel de los chinos quienes guardaban celosamente su secreto y a quienes derrotaron en la batalla de Talas (751) en su intento por controlar Asia central. El caso es que en Córdoba hubo papel, alcantarillado y alumbrado público desde mediados del siglo IX, cuando en Europa algunas de sus ciudades más significativas como París y Londres eran apenas villorrios inmundos. Se sabe que en el siglo XII se exportaba papel de Játiva a muchas ciudades de oriente y occidente. En este sentido ANTINORI (2004) sostiene que en Italia no se fabricó papel hasta el siglo XIII.

Aunque no se conoce con exactitud cuándo llegaron las obras de AL-KWARITMI a Al Ándalus, sí se sabe que eran conocidas en Córdoba desde el primer momento ya que Maslama de Madrid (Abu-I-Quasim Maslama Ben Al-Faradi Al-Mayrity), el científico más importante de la época en Al Ándalus en el siglo X, realizó trabajos sobre ellas. El manuscrito 936 de la biblioteca de El Escorial recuerda mucho el álgebra de AL-KWARITMI. El manuscrito es una copia del original que se escribió en Córdoba en la segunda mitad del siglo X. En 1919, el historiador J. A. SÁNCHEZ PÉREZ realizó una traducción de esta copia fechada en 1334.

En castellano el libro más antiguo conocido utilizando los numerales árabes es un libro de aritmética mercantil cifrado como el manuscrito 46 de la colegiata de San Isidoro de León del año 1393. En él se explican operaciones aritméticas esenciales: suma, resta, multiplicación, división, reparto proporcional, regla de tres y fracciones.

No obstante, el documento europeo más antiguo conocido hasta la fecha en el cual aparecen por primera vez los numerales hindúes en Europa es el *Codex Conciliorum Albeldensis seu Vigilianus*, también conocido como **Código Albeldense**. El código, escrito en latín en el siglo IX, trata sobre diversos temas, en especial de tipo histórico relacionados con las monarquías visigóticas del sur de Europa, los principales emires y califas de Córdoba y las dinastías asturianas, desde Pelayo su fundador hasta Alfonso III. La primera versión del Códice es del año 881, existiendo varias versiones hasta la que realizó posteriormente el monje Vigilia y sus socios colaboradores, Sarracino y García, en el hoy desaparecido monasterio riojano de San Martín de Albelda en el año 976. Esta última versión, regalo de un noble castellano a Felipe II, es una de las joyas de la Biblioteca Real de El Escorial y en él aparecen por primera vez en Europa los numerales hindúes del 1 al 9 a excepción del 0.

PARTE II. GÉNESIS Y EVOLUCIÓN DE LOS SISTEMAS CONTABLES

1. Una de las características definitorias de la contabilidad empresarial moderna es que esta se basa en una serie de principios o características entre los que ocupa un lugar destacado **el principio del devengo**. En este sentido un amplio sector de la literatura, sobre todo anglosajona, ha realizado una clasificación de la contabilidad considerada ya clásica distinguiendo entre contabilidad del devengo (*accrual accounting*) y contabilidad de caja (*cash accounting*) para enfatizar las características de una contabilidad empresarial moderna frente a otra contabilidad con más limitaciones que atiende exclusivamente a consideraciones monetarias. Dicha clasificación, que como veremos no es nueva, nos sirve de punto de partida para desarrollar nuestro análisis y se podría asimilar, trasladando el entorno económico, a la que realizaron en su momento los tratadistas en el Renacimiento, para distinguir entre una contabilidad por partida simple de una contabilidad por partida doble.

El mismo IASB en sus últimos documentos ha señalado como características básicas de la contabilidad los principios del devengo y gestión continuada (*going concern principle*) a despecho de otros principios clásicos como el principio de prudencia que en caso de conflicto con otros fue consagrado como prioritario durante décadas en Europa por medio de la IV Directiva.

Aunque no es requisito *sine qua non*, el principio del devengo está emparentado directamente con la consideración de la independencia de ejercicios, según el cual hay que registrar en cada ejercicio lo acaecido en este y no en otro. El proceso contable mediante el cual se cuantifican los ingresos o los gastos a imputar en cada ejercicio se denomina comúnmente en España en el argot económico y financiero «periodificación», aunque esta palabra no es reconocida por la Real Academia Español-

la de la lengua que sí reconoce, no obstante, «periodización» con el mismo significado, que nos parece más acertada, más escueta y que ha sido usada con el mismo sentido en España en el pasado⁵.

Por supuesto, la existencia de sectores que tienen prácticas contables específicas no dificulta la conceptualización del principio del devengo, que requiere la consideración de lo que MYERS (1959) denominaba «el acontecimiento crítico» en orden al registro de los ingresos a imputar en cada ejercicio. Tampoco lo dificulta el hecho de la existencia de operativas específicas en las que el principio del devengo pueda estar directamente emparentado con otros, como el principio de correlación de ingresos y gastos, en el caso de las subvenciones de capital. Todas estas operativas excepcionales responden a problemáticas a las que la contabilidad ha ido dando respuesta.

En PACIOLI y otros autores más o menos coetáneos, el principio del devengo lo podemos encontrar como mucho en el caso más elemental, es decir, cuando compramos o vendemos a crédito, por la sencilla razón que conceptos hoy generalmente aceptados como depreciación de inmovilizados, correlación de ingresos y gastos y otros por citar algunos PCGA que rigen el funcionamiento de la contabilidad actual sencillamente no existían en la época. Solamente «se aconsejaba» en la época la elaboración de balances periódicos para hacer un seguimiento más cercano a la vida del negocio, «frecuentes cuentas traen larga amistad», decía PACIOLI, ya que el ciclo económico se vinculaba frecuentemente a la vida del negocio emprendido.

Una contabilidad de caja cobra su máxima significación en entornos de contabilidades presupuestarias y de meras justificaciones de gastos donde además no existen compras y ventas a crédito, o estas son mínimas. La existencia de partidas pendientes de pago o de cobro en estos entornos se considera comúnmente un simple desfase de caja. Este tipo de situaciones se da frecuentemente en contabilidades de entes públicos descentralizados donde periódicamente se recibe una asignación y paralelamente se realizan una serie de gastos necesarios para el normal desenvolvimiento de la actividad que tiene encomendada. Estas instituciones generalmente no adquieren bienes a crédito, muchas veces incluso necesitan autorizaciones especiales para poder efectuar adquisiciones de bienes cuando alcanzan una cierta cuantía. Por supuesto tampoco se contabilizan operaciones como la depreciación de inmovilizados (amortizaciones) ni otras operaciones contables relacionadas con provisiones por cualquier tipo de pérdidas potenciales y aunque se realizan periódicamente inventarios, estos son simples inventarios de bienes mayoritariamente de activo.

La contabilidad del devengo, por supuesto, no pretende ignorar la importancia del efectivo. Los manuales de análisis contable y la misma realidad empresarial subrayan la importancia de tener efectivo disponible para atender pagos puntuales e imprescindibles para el funcionamiento de la empresa. Son frecuentes los casos de muchas empresas solventes desde el punto de vista patrimonial que han tenido que cerrar sus puertas al no poder atender sus necesidades más perentorias de tesorería. Así como tampoco ignora la realidad actual de que la inmensa mayoría de las operaciones se saldan por bancos. Los auditores saben que una manera de controlar el movi-

⁵ Véase el prólogo al libro de SMALEMBACH de Antonio RODRÍGUEZ SASTRE.

miento de la empresa de una manera certera en muchos casos es realizando un seguimiento detallado de los registros de los bancos. Dicho seguimiento difícilmente nos engañará sobre lo que ha ocurrido en la empresa durante un determinado periodo de tiempo. Sin embargo, en una contabilidad empresarial actual hablar de *accrual accounting* frente a *cash accountig* no es una alternativa pues no son métodos sustitutivos sino métodos que persiguen fines absolutamente diferentes.

2. El diccionario Kohler de contabilidad define la contabilidad por partida simple (*single-entry bookkeeping*) como un sistema en el cual solamente se llevan los libros de caja y las cuentas personales. No hay un registro detallado de gastos e ingresos y los resultados del periodo se calculan por diferencia entre la situación financiera neta calculada para dos periodos de tiempo correlativos. Dicha situación financiera neta se prepara al modo de la realización de inventarios, al estudiar los datos de los registros, o por simple inspección o recuento físico. El diccionario no desdeña en absoluto el sistema de partida simple e indica que «where the transactions are infrequent and receivables, payables and assets other than cash are few, single-entry record, carefully maintained, may be adequate».

Al margen de consideraciones teóricas, cualquiera que haya seguido el rastro de contabilidades hechas por pequeños empresarios que llevan los libros contables al mínimo de su expresión en un intento de ahorrar tiempo y complicaciones, sabe que frecuentemente el empresario lleva un registro paralelo de las operaciones, no ya de la caja cuyas cifras son marginales en la empresa moderna, pero sí de los bancos con los que trabaja, a la vez que realiza un control minucioso de las cuentas con clientes y proveedores.

No obstante, no existe una única forma de llevar las cuentas cuando utilizamos la partida simple, de la misma manera que tampoco existe una única forma de hacerlo en la contabilidad por partida doble, ya que existen diferentes versiones de los modelos en función del tipo de empresa y de las preferencias del contable o el empresario. No obstante, el hecho de que usualmente no se utilice la cuenta de pérdidas y ganancias en la partida simple o de que el balance de situación se formule al estilo de la realización de inventarios, no obsta para que no se pueda hacer de una manera más ortodoxa y con unos resultados parecidos a los que nos proporciona la contabilidad por partida doble.

Tampoco podría ignorar la contabilidad por partida simple el requisito mínimo que persigue el principio del devengo, cual es el de registrar las operaciones comerciales a crédito, pues en tal caso no estaríamos hablando de una contabilidad por partida simple y una contabilidad por partida doble, sino de una contabilidad que cumple con unos requisitos mínimos de racionalidad económica y financiera y otra que no los cumple.

3. Una de las notas que tradicionalmente han caracterizado a la contabilidad por partida simple es que no suele utilizar la cuenta de pérdidas y ganancias. Esto es así por varios motivos, en primer lugar, porque la partida simple la suelen realizar empresarios individuales que no suelen dar cuenta de sus operaciones a ningún otro socio o inversor, por tanto, la determinación periódica de resultados no ofrece relevancia en este sentido y, en segundo lugar, por la propia dinámica de la partida simple que no suele abrir cuentas de mayor para registrar transacciones relacionadas

con gastos e ingresos, de los que apenas queda rastro a no ser por los movimientos de los bancos y los registros extracontables de facturas relacionadas.

En los orígenes del método veneciano de cuentas, el libro diario era un registro sin más de las operaciones realizadas por el comerciante durante un determinado periodo de tiempo, sin que tuvieran lugar en el mismo operaciones de regularización de los resultados de la explotación, ni por supuesto otras consideradas hoy como básicas en el esquema de realización del libro diario moderno como es el cierre anual de cuentas. Tampoco se registraban operaciones de asientos compuestos, por tanto, si se producía, lo que era bastante frecuente, una transacción y quedaba pendiente de pago (cobro) una parte, primero se registraba la transacción a crédito en su totalidad, y en un asiento correlativo aparte se registraba el pago (cobro) por la cantidad correspondiente.

Sin embargo, sí recomendaba PACIOLI la utilización de la cuenta de pérdidas y ganancias como una cuenta de mayor donde se agrupaban y cancelaban las cuentas de resultados de los negocios del comerciante. En primer lugar, se consideraba el resultado de las operaciones de mercaderías, que al llevarlas por el método especulativo, su diferencia se saldaba contra la cuenta de pérdidas y ganancias. También se añadían otras cuentas relacionadas con los diversos gastos de la empresa que se circunscribían básicamente a dos, la cuenta «Gastos de mercaderías» y la cuenta «Gastos domésticos». La cuenta «Gastos de mercaderías» incluía todos los gastos ocasionados con las operaciones de compraventa, algunos de los cuales tenían lugar en momentos diferentes a las transacciones, y la cuenta de «Gastos domésticos» incluía los gastos de la casa del comerciante. Aunque a veces PACIOLI recalca que algunos comerciantes solían hacer una clasificación mayor de los gastos para llevar un mayor control sobre ellos. Pero repetimos, todos estos traspaños y regularizaciones de partidas se hacían en el libro mayor no en el libro diario, que quedaba pues estrictamente como un archivo cronológico de lo sucedido.

Una vez determinado el saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias en el mayor su saldo se cancelaba en la cuenta de capital a efectos de formular lo que se denominaba el balance de comprobación de las cuentas del mayor. El balance de comprobación así formado contenía todas las cuentas de la empresa y se formulaba a los solos efectos de comprobar si las cuentas habían sido correctamente transcritas del libro diario al mayor. Aparentemente ese balance de comprobación está alejado de lo que sería un balance de situación clásico. En esta tesis HERNÁNDEZ (1994) plantea la duda de si las cuentas al estar formuladas según el modelo que nos proporciona PACIOLI nos pueden suministrar información relativa a la situación patrimonial de la empresa. Nosotros creemos en este sentido que efectivamente la información que nos proporciona el balance de comprobación final una vez canceladas las cuentas de gastos e ingresos en el mayor de pérdidas y ganancias es en realidad un balance patrimonial de la sociedad, aunque como hemos señalado ese no es a priori su objetivo.

4. Otros autores eran menos explícitos que PACIOLI en relación con las cuentas de resultados y se saltaban deliberadamente todos los pasos intermedios que proponía la Summa, liquidando las operaciones de gastos, y en general todas aquellas partidas que afectaban a pérdidas y ganancias, directamente contra una cuenta de patrimonio neto. Es el caso de SOLÓRZANO que liqui-

daba todas las operaciones de resultados (a excepción naturalmente de las cuentas directamente relacionadas con las mercaderías) utilizando al efecto la cuenta «**La hazienda que tengo**». Esta cuenta era una especie de cajón de sastre que incluía todas las cuentas que tenían que ver con una alteración de la riqueza del comerciante, por lo que, en realidad, representaba su patrimonio neto.

La cancelación de cuentas de gastos contra la cuenta de pérdidas y ganancias en el libro diario fue apareciendo progresivamente en manuales posteriores a PACIOLI, como sucede en el caso del neerlandés YMPYN (1543). SMALEMBACH (1951) atribuye primero la utilización de la cuenta de pérdidas y ganancias a Stevin en torno a 1600, sin embargo ya hemos visto como PACIOLI utilizaba un mayor que cumplía el mismo cometido.

Y es que la contabilidad en el Renacimiento tenía todavía una función principal que consistía en el registro y control de las operaciones por encima de otras consideraciones. Esta función va cambiando poco a poco y vemos como en la contabilidad de PACIOLI ya se manifiestan algunas preocupaciones por el resultado de las operaciones y algo menos por el aspecto patrimonial.

Hay que considerar que prácticamente hasta dos siglos después de PACIOLI las Ordenanzas de Comercio francesas de 1673 y, posteriormente, las Ordenanzas de Comercio de Bilbao de 1737 solo imponían para los comerciantes como obligatorias las cuentas anuales relativas al balance de situación de dos años consecutivos. Se pretendía evitar y paliar en lo posible la gran cantidad de quiebras fraudulentas que se estaban produciendo en la época. Dichas propuestas patrimoniales se trasladarían posteriormente al Código de Comercio napoleónico de 1807 y de ahí sucesivamente a lo largo del siglo XIX a todos los códigos de comercio continentales.

Hasta tal punto es así que SMALEMBACH proponía centrarse en el cálculo de la renta del ejercicio después de la primera guerra mundial, en contra de las tesis más al uso de la época que como sabemos consideraban como la labor más importante de la contabilidad la determinación del patrimonio de la empresa. En orden al cálculo del resultado SMALEMBACH enfatiza la importancia de conceptos como el principio del devengo, la depreciación de inmovilizados y la utilización de partidas como las provisiones. Hemos de considerar que si bien el principio del devengo ha sido un PCGA desde tiempos remotos, su uso siempre ha estado secuestrado por sistemas contables más endebles y otros entornos que frecuentaban poco su uso, como es el caso de las contabilidades relacionadas con instituciones, generalmente públicas, cuya principal función son las meras justificaciones de gastos. También hemos de considerar que el principio del devengo tiene muchas lecturas que la problemática de sistemas contables más arcaicos no había desarrollado convenientemente.

Los otros dos conceptos que proponía SMALEMBACH eran más novedosos, ya que la depreciación de inmovilizados no es plenamente aceptada hasta las primeras décadas del XX, y por lo que respecta a las provisiones, básicamente referidas a pérdidas por deterioro de activos, estas habían sido introducidas en la regulación mercantil europea solo unas décadas antes en la Ley de Acciones alemana de 1884, ya que las provisiones por gastos futuros tenían una mayor tradición al venir contemplada la posibilidad de su dotación en algunos códigos de comercio europeos.

Para el lector actual que se acerca por primera vez a los escritos de SMALEMBACH no deja de producirle cierta extrañeza el hecho de que a pesar de que este autor centrara sus propuestas básicamente en aspectos relacionados con la averiguación del beneficio, utilizara para ello la cuenta que combatía, a la que consideraba un tanto desfasada en su cometido, y en este sentido llegó a denominar incluso a su manual con el título de *El balance dinámico*, ya que de la comparación de estos balances consecutivos es de donde se obtenía la renta del ejercicio.

5. El debate desde el mismo momento de la aparición de la partida doble tal y como estaba planteado por la escuela italiana renacentista estaba centrado en la sustitución de un sistema contable supuestamente basado en la partida simple por otro basado en la partida doble. El proceso de sustitución de un sistema por otro, dada la lentitud con que se transmitían los avances científicos duró no obstante varios siglos. Hoy en día, este debate sin embargo, no tiene la trascendencia que tuvo en su momento, porque la consideración técnica o procedimental de la contabilidad, en relación con el sistema contable a emplear ha quedado un tanto desfasada en el debate científico.

Es más, la denominada «teneduría de libros» (*bookkeeping*) es considerada por algunos no ya solo una disciplina menor de la contabilidad, sino que incluso es tratada por algún sector del mundo académico y profesional como una disciplina separada de la contabilidad misma. Abundando en esta línea, hay que señalar que concepciones más «modernas» con relación a la forma de hacer la contabilidad, como ocurrió en las décadas de los años 50 y 60 del siglo XX, con la «contabilidad matricial» o la «teoría de grafos» si bien supusieron en su momento una forma novedosa y diferente de hacer la contabilidad, actualmente están un tanto ajenas al debate científico.

Para DE ROOVER (1937):

«La contabilidad por partida doble debe su nombre al hecho de que cada asiento del Diario da lugar a la inscripción de dos partidas o asientos en el Libro Mayor, una de ellas al Debe y la otra al Haber. Pero, esta condición no es suficiente por sí misma: es necesario también que el importe asentado en el Debe sea igual que el asentado en el Haber y que todas las cantidades estén expresadas en la misma unidad monetaria que sirva de medida común. En consecuencia, cuando se sume el Debe y el Haber del Libro Mayor, los totales deberán ser necesariamente iguales, si las anotaciones han sido efectuadas con exactitud».

Para el diccionario Kohler la contabilidad por partida doble (*double-entry bookkeeping*) es un método seguido para registrar las transacciones, en el cual cada transacción u operación se registra siempre en dos o más cuentas. Debido a que el importe de cada una de las transacciones se expresa en dos cuentas (una vez como débito y otra como crédito) se deduce que la suma de todos los saldos de las cuentas deberá ser cero; o sea, que el total de los saldos deudores es igual al total de los saldos acreedores.

De las definiciones anteriores hemos de considerar que el único apartado que parece diferenciar la contabilidad por partida simple de la contabilidad por partida doble es de tipo formal,

al introducirse supuestamente el libro diario en la llevanza de la contabilidad, ya que tanto en la partida simple como en la partida doble las sumas del debe y del haber pueden o deben ser equivalentes. La partida doble exige este requisito, la partida simple lo puede cumplir o no.

Una crítica usual que se le hacía a la partida doble en sus primeras épocas era que al usar el libro diario, se utilizaba un sistema de registro que duplicaba el trabajo, con el riesgo añadido de una mayor posibilidad de equivocarse. Así en el siglo XVIII, el barón DE BIELFELD en un libro que tuvo una amplia difusión en Europa, se manifestaba contrario a la utilización de la partida doble en las cuentas públicas de la siguiente manera:

«En un vasto estado se acumulan las cuentas hasta un grado sumamente excesivo, y hacen inútiles los eficaces esfuerzos de los más infatigables calculadores, si no se busca un método sencillo y breve de formularlas. Esta consideración me impide aprobar el uso que se ha introducido en la mayor parte de los países de llevar las cuentas públicas en partidas duplicadas al modo de los negociantes; pues aunque esta invención que se debe a los italianos, sea excelente para el comercio de los particulares, no creo pueda adoptarse por lo que mira a la Real Hacienda, porque duplica el trabajo del que lleva la cuenta y razón y hay pocos que estén hechos a semejante estilo, y porque en el pase de las cantidades de un libro a otro, pueden experimentarse muchas equivocaciones y errores de cálculo. Mejor es en mi dictamen, apelar al simple método del cargo y data del que está enterado cualquiera que sabe contar y del que dependen las operaciones más sencillas de la aritmética».

El nombre mismo de partida doble, término con el que se ha conocido al método descrito por PACIOLI, es un nombre posterior. Se suele situar su origen en la literatura económica francesa del siglo XVIII. DE LA PORTE, un tratadista francés de la época, cuyos libros tuvieron una amplia repercusión en toda Europa, se negaba no obstante a utilizar el nombre de partida doble que usaban muchos de sus paisanos, prefiriendo utilizar el nombre de método perfecto para referirse a la partida doble y método imperfecto para referirse a la partida simple. El mismo DE LA PORTE señalaba como en los países del norte de Europa, Alemania, Países Bajos, etc., se le denominaba comúnmente al método de partida doble, «método veneciano».

SOLÓRZANO y sus coetáneos, equiparaban la partida simple a la «contabilidad de caja» y la contabilidad por partida doble a la «contabilidad de caja con su manual». El énfasis puesto en la denominación de la «caja» era porque para muchas pequeñas empresas privadas la contabilidad de la tesorería absorbía gran parte del tiempo dedicado a controlar las cuentas, pero no porque fuera realmente una contabilidad de caja. Y se le daba ese nombre siguiendo una tradición castellana que denominaba al libro diario con el nombre de manual, y al libro mayor, libro de caja.

Elocuente también en relación con la mezcla de términos y conceptos con que aparecen los primeros tratados en España nos la proporciona el mismo TORREGROSA, censor del tratado de SOLÓRZANO, cuando presenta el libro de este, e indica que el método que explica SOLÓRZANO en su manual no es diferente al método de «cuenta y razón» que previamente se había usado en Castilla

y que particularmente aparecía recogido en las Pragmáticas de Cigales de 1549 y en las de Madrid de 1522, que se dictaron al objeto de evitar la «saca» de moneda y metales preciosos de España. Posteriormente en 1793 DE JÓCANO también usa la expresión «cuenta y razón» para explicar su método. Sin embargo, cuando las Pragmáticas se refundieron en la «Novísima Recopilación» de 1805, se utiliza la expresión «método de debe y ha de haber» para referirse a la partida doble.

Remontándonos más al pasado, a la partida simple se la había denominado también en Castilla «método de cargo y data» o incluso también algunos «método del pliego horadado», aunque propiamente no se puede considerar que este último fuera ningún método contable sino un sistema formal de presentación de las cuentas encuadernadas, ya que estas se llevaban en unos pliegos que una vez completados eran posteriormente horadados y cosidos con aguja y cordel.

6. Se suele decir que el método de la partida doble es un método en el que cada operación origina dos movimientos en las cuentas. Es decir, existe una cuenta que se carga (debita) y otra cuenta que se abona (acredita). Y se suele decir también que la partida simple solo origina el movimiento de una cuenta.

Sin embargo, no podemos estar más en desacuerdo con esta afirmación porque toda operación de intercambio por definición origina dos movimientos con independencia del método que se utilice para su registro. Incluso si el intercambio es unidireccional, caso de la donación, situación en la que no hay sacrificio para la obtención de un bien, y cuyo paradigma entra en conflicto directo con la contabilidad del siglo XX, que consagra como el elemento básico el coste histórico, también produce dos movimientos. Uno al registrar el producto recibido (o en su caso cedido) sin coste por su valor de mercado y otro movimiento como consecuencia del resultado obrado en el patrimonio neto al variar la riqueza de la empresa.

Sebastián DE JÓCANO Y MADARIA en su manual de 1793, a pesar de ser un conspicuo defensor de la partida doble para la contabilidad pública, al discurrir sobre los sistemas contables empleados en Castilla, encuentra que la diferencia entre partidas sencillas y las partidas dobles no es muy grande y la diferencia si existe, sabia apreciación, es más en la forma que en el fondo. DE JÓCANO argumenta que la distinción clásica de partidas sencillas en el sentido de que una operación mercantil solo ocasiona el asentamiento de una partida y de que la partida doble ocasiona el asentamiento de dos partidas es engañoso. Por una razón elemental, porque en el comercio, y no es consecuencia del sistema contable utilizado, siempre intervienen dos partidas. Por consiguiente, la diferencia entre partidas simples y partidas dobles es más formal que real. Lo que no acaba de entenderse totalmente en el discurso de DE JÓCANO es por qué si este autor considera que la diferencia entre ambos sistemas es más formal que real, por qué adopta una actitud absolutamente radical como defensor de la partida doble en un entorno (el de la contabilidad pública) que para la época no se consideraba tan importante.

7. Estamos de acuerdo en la consideración que la contabilidad por partida doble sorteaba el esquivo problema de los números negativos. No obstante, aparte de las dificultades matemáticas que suponían los números negativos existía también una dificultad de tipo cultural, ya que los

números negativos venían formando parte de un corpus más amplio que constituía una liturgia ajena al pensamiento generalmente aceptado por el cristianismo. El sistema decimal y sus símbolos estaban siendo utilizados por una fe contraria y en dura pugna con la cristiana, de ahí las reticencias por parte de los Estados Pontificios y sus áreas de influencia en Europa para aceptar dicho sistema. En la Edad Media todo se interpretaba en clave religiosa y moral. Los profetas de Asia menor habían invadido la filosofía occidental europea condenando al olvido durante siglos a los racionalistas griegos. Aristóteles, Platón y otros sabios de la antigüedad fueron así condenados al ostracismo durante siglos⁶.

También es cierto que la partida doble era una técnica de ingeniería de indudable envergadura para sortear los desafíos que imponían las luchas religiosas y las deficiencias de la ciencia. Pero hoy la partida doble no desempeña un papel tan trascendental en los sistemas contables modernos. Esto es así, en primer lugar, porque el libro diario se queda en el seno de la empresa y difícilmente sale de ella. Es más, muchas veces y me consta, las empresas que asesoran y las cuales llevan un seguimiento de las cuentas de las empresas no pasan muchas veces de legalizar los libros de contabilidad en los registros oficiales quedándose estos años y años en las estanterías de sus sótanos sin realizar un solo apunte. El asesor ha aprendido, y este ahorro se traslada de alguna manera al cliente, que es más rentable actualizar una contabilidad con motivo de algún requerimiento legal llegado el caso, que llevar 300 contabilidades, por citar un número cualquiera, convenientemente y con toda su requisitoria al día.

No obstante, el libro diario tiene una utilidad indudable para formular las cuentas anuales, cuando se siguen programas informáticos de contabilidad, porque estos se formulan automáticamente a partir de las cuentas llevadas mediante dicho libro. Pero esta utilidad viene impuesta por la especial forma de confeccionar las cuentas anuales. Me explico, si no se utilizara el libro diario como una herramienta de partida para registrar la información económica y financiera también se podrían formular las cuentas anuales utilizando otros registros. También es frecuente que cuando el asesor requiere al empresario para que le presente anualmente sus cuentas a efectos de cumplimentar sus obligaciones fiscales y legales, el asesor no le pedirá un estado detallado de las operaciones realizadas durante el ejercicio a través del libro diario, sino que frecuentemente le pedirá algo más elemental, como es un balance de comprobación de la empresa, es decir, una cuenta resumen de los libros mayores a efectos de liquidar el impuesto y posteriormente realizar las cuentas anuales.

La presentación de las cuentas anuales en forma de cuenta partida en dos, tiene mucho que ver con una forma de sentir y expresarse la contabilidad e incluso con una inercia de las formas, más que con una concepción científica y rigurosa del concepto de cuenta. Desde un punto de vista abstracto o matemático, una cuenta puede ser definida como un conjunto de variables dispuestas aritméticamente con el objeto de obtener un resultado.

⁶ Umberto ECCO en su libro *El nombre de la rosa* nos ilustra de manera novelada como los libros de Aristóteles eran condenados al ostracismo en una época de oscurantismo y fe ciega como fue la Edad Media.

Actualmente el contable puede presentar las cuentas anuales, tanto el balance como la cuenta de pérdidas y ganancias en la forma clásica (dos cuentas) o en forma de lista (una cuenta). La tendencia moderna es presentarlas en forma de lista siguiendo la línea que nos ofrece el modelo matemático. En los últimos años, se ha tendido a que la cuenta de pérdidas y ganancias se presente en forma de lista, es la propuesta tanto del IASB como de otras instituciones importantes a nivel internacional como la SEC. Sin embargo, en algunos países, bien es cierto que en pocos, también se presenta en forma de lista incluso el balance de situación (léase UK).

Uno y otro modelo de presentación de las cuentas anuales enfatizan una serie de características en función del objetivo perseguido, sin que en general pueda decirse que resulta mejor uno que otro. Hay que tener en cuenta que cuando presentamos las cuentas en forma de lista única, se está enfatizando el hecho de que la cuenta tiene un objeto y se realiza con un fin, cual es el de obtener un resultado final, producto de un cálculo. De esta manera se obtiene una visión rápida y resumida tanto de la situación de la renta como en su caso del patrimonio de la empresa. No obstante, si lo que prima es el estudio detallado de los capítulos que han generado el resultado o, en su caso, el patrimonio, puede ser aconsejable la presentación de la cuenta partida en dos. Sobre todo en el caso de la cuenta de resultados, ya que la cuenta se compone de diversas operaciones simultáneas de gastos e ingresos que se dificultará si estos aparecen entrelazados. Por tanto, la cuenta partida nos va a permitir en determinados casos poder hacer un seguimiento más detallado de los diferentes capítulos de gastos e ingresos para poder estudiarlos de forma ininterrumpida y con mayor detalle.

Con relación a la utilización del libro diario, hemos de considerar que si echamos un vistazo a los manuales y libros de texto, que se utilizan en la didáctica de la contabilidad, sobre todo de los países latinos, nos encontraremos con que estos están plagados de asientos contables al modo de lo que se hace en el libro diario. Es el método preferentemente usado en el mundo académico para exponer los problemas contables. No ocurre lo mismo en los países anglosajones, donde el concepto de cuenta en su doble vertiente de cuenta matemática en cascada o incluso mediante la utilización de mayores en forma de «T» siempre ha tenido una mayor importancia. El mismo YAMEY nos ha indicado que todo el desarrollo marítimo del imperio inglés de la época en los siglos XVIII y XIX se hizo prácticamente olvidándose el sistema de partida doble. Si echamos un vistazo a los ejemplos de utilización de normas contables emitidos por IASB o FASB, que suelen aparecer como anexos a los pronunciamientos contables, nos encontramos con que estos ejemplos no están redactados al modo de asientos sino al modo de cuentas.

La utilización asimismo de asientos en trabajos monográficos dirigidos básicamente a iniciados se hace obviando los tradicionales asientos del libro diario que aparecen en los libros de texto. Cualquier trabajo que alcance un cierto nivel académico o profesional no solo los obvia sino que los desprecia e incluso los considera discurso de bajo nivel. En mi opinión esto se debe básicamente a una consideración ontológica en ciencia en general que supone que los ejemplos no suelen ser motivo de una buena práctica científica, ni incluso regulatoria, ya que en el fondo no hacen sino ejemplificar y, por tanto, redundar en lo que en el discurso teórico se sostiene, además de limitar al mismo tiempo su campo de aplicación a unos supuestos concretos. Sin embargo, también es cierto que el contable está habituado a razonar mediante asientos o, en su caso,

mediante cuentas, por tanto, el asiento en sí o en su caso la cuenta, y con mayor motivo si no va acompañada de cifras, no es un mero ejemplo, sino que es una liturgia que forma parte del discurso y la argumentación propia del contable. Cuando se estudian autores clásicos cuyo argot no estaba muy estandarizado en la época y respecto del cual los equívocos y las interpretaciones son bastantes usuales, los autores a menudo han criticado que su literatura no haya tenido ejemplos en los que sustentarse. Ha sucedido con las críticas a PACIOLI y a otros autores clásicos por tratadistas modernos como YAMEY, HERNÁNDEZ, etc.

En definitiva, el hecho de que SOLÓRZANO y otros consideren que el libro diario es el libro contable imprescindible a partir del cual se podrían elaborar todos los demás en caso de que estos se perdieran, no es sino una consecuencia del método empleado. En este sentido si se atribuye la máxima importancia a dicho libro y la mayoría de las anotaciones las efectúa en este libro en detrimento de los demás, resulta obvio que el libro fundamental será este y no otro.

8. El advenimiento de la sociedad industrial durante el siglo XX supuso el nacimiento de una nueva era caracterizada por un auge hasta entonces desconocido de **la contabilidad de costes y presupuestaria**. El enfoque que hasta entonces había prevalecido en Europa basado en una concepción eminentemente jurídica de la contabilidad y fundamentada en las escuelas italianas del siglo XIX capitaneadas por Fabio TESTA, CERBONI y otros, es desplazado por este otro y nace de esta manera una nueva forma de hacer la contabilidad utilizando para ello buena parte de los postulados que hasta entonces habían seguido los economistas de la escuela neoclásica. Así, el modelo de costes estándares se basa en la función de producción, el método de los costes directos (*direct costing*) en la teoría de los costes fijos y variables, el punto muerto en las funciones de producción homotética y la valoración de empresa toma como referente la teoría de la inversión. Muchos de estos teóricos entre los que habría que destacar al alemán SCHNEIDER comienzan a llamar a esta forma de hacer la contabilidad «contabilidad industrial».

Pronto aparecieron los primeros intentos de sintetizar los postulados de la contabilidad industrial en el libro diario utilizando los asientos de la partida doble. Y de nuevo el modelo de la partida doble muestra su potencial para absorber todo lo nuevo. Surgen primeramente los monistas. Los monistas integran en el modelo general de la partida doble su principal preocupación que era la de determinar y representar el itinerario de formación del coste industrial de los productos y sus principales márgenes. Para ello se agrupan en los diferentes tipos de costes todos los gastos de la empresa asignándolos según determinados criterios de imputación.

Posteriormente surgió la necesidad de diferenciar las parcelas interna y externa de la empresa. De esta manera surgen los dualistas que formulan un modelo de contabilidad por partida doble separando la contabilidad general de la contabilidad interna. Dentro de esta tendencia, aparecen diferentes escuelas, entre ellas los dualistas moderados que utilizan un modelo con cuentas reflejas. En los años 40 y 50 del siglo XX el debate entre los diferentes modelos es abierto. En esta tesitura aparece el plan contable francés utilizando un sistema dualista con cuentas reflejas. Posteriormente aparece el plan contable español de 1973 que en años sucesivos añadirá un nuevo grupo en su plan de cuentas, el grupo número 9 siguiendo la línea marcada por el modelo francés. Pero, para

cuando aparece el grupo número 9 en España el modelo de costes ya está en franca decadencia por lo que no consigue implantarse definitivamente en el país. Poco a poco se va produciendo un lento proceso de deserción entre las filas de los principales adalides que en su momento lo fomentaron.

Hasta tal punto había llegado la implantación de la contabilidad interna en España que las cátedras de contabilidad de las universidades se configuraban siguiendo dos modelos, la que seguía la línea de la contabilidad financiera y la que seguía la línea de la contabilidad de costes. En los años 90 esa diferenciación desapareció pasando a denominarse todas las cátedras previas existentes con el sugestivo título de cátedras de Economía Financiera y Contabilidad. En el Plan contable de 1990 no quedó ni rastro de la contabilidad de costes, parecía como si el mar se la hubiese tragado.

JOHNSON y KAPLAN en un conocido libro traducido al español con el título de *Auge y caída de la contabilidad de gestión* explican muy bien el desarrollo de todo ese proceso. En síntesis el libro, tras analizar todo el proceso de nacimiento y desarrollo de la contabilidad de gestión, nos viene a mostrar como la corporación financiera moderna se había ido alejando progresivamente de los postulados de la contabilidad de gestión. Las corporaciones industriales ya no producían un solo producto, sino una infinidad de ellos, y en muchos casos ni lo producían, solo se encargaban de su distribución y venta. Además muchos de los productos que ofrecían no tenían carácter industrial sino que eran servicios. Ese cambio de modelo, de una sociedad de carácter eminentemente industrial a una sociedad de servicios, unido a la diversidad de actividades que desarrollaban las corporaciones financieras modernas, hacía que el modelo contable de costes que proponía la contabilidad industrial quedara en entredicho y fuera abandonado en muchos de sus postulados.

Por supuesto el abandono de muchos de los modelos desarrollados por la contabilidad industrial no significó que se abandonara todo lo aprendido durante décadas, no todo cayó en saco roto. Muchos de los desarrollos de la contabilidad industrial se siguen aplicando con carácter interno a efectos de gestionar la empresa de una manera más eficaz. En algunos países que utilizan cuentas de resultados clasificadas por función, el reparto de cargas y gastos en las tesis que propicia la contabilidad de gestión tiene una mayor aplicación. Sin embargo en los países en los que se presentan las cuentas de resultados agrupadas por naturaleza del gasto, como mucho ha pervivido una especie de monismo moderado que aplican algunas pequeñas empresas de manera marginal. Sin embargo, de lo que no cabe ninguna duda es de que toda esa parafernalia de cuentas reflejas y contabilidades internas paralelas a la contabilidad financiera llevadas con las tesis de la partida doble, tal y como nos proponían el Plan General de Contabilidad francés o el grupo número 9 del Plan contable español, parecen haber caído desde hace varias décadas en el más profundo olvido.

9. Una de las asunciones básicas de la contabilidad empresarial actual es que esta tiene lugar en **entornos de empresariales competitivos** (GRAHAN y BELL, 1961). La competencia es la que sustenta el modelo de costes históricos en la medida que los bienes se adquieren por intercambio con otros y, por tanto, su consecución supone un sacrificio. Sin embargo, algunos autores han cuestionado esta consideración, ya que para ellos la contabilidad empresarial se puede aplicar tanto

en economías donde impera la libertad de mercado como en economías dirigidas o autoritarias (SMALEMBACH, 1951). No se trata de realizar aquí un estudio pormenorizado de la posible influencia de la contabilidad en el desarrollo del sistema capitalista, hecho este refutado con acierto por YAMEY, sino que se trata de profundizar en la aplicación de los diversos sistemas contables aquí debatidos, básicamente partida simple versus partida doble, en entornos económicos diferentes.

Si seguimos las tesis de los primeros, en entornos empresariales competitivos se impone una contabilidad del devengo frente a una contabilidad de caja, por una consideración elemental, porque la valoración y el juicio, factores decisivos en la contabilidad actual, para que puedan actuar sin fricciones necesitan del libre juego de la oferta y la demanda de los factores de producción. En entornos no competitivos, fuertemente intervenidos o economías bajo el sello del autoritarismo político, basta muchas veces una simple contabilidad de caja donde se anoten las asignaciones presupuestarias y el empleo que se hace de ellas.

El problema de la sociedad actual es que las cosas no son del todo de un solo color, es decir, ni las economías de mercado son tan de mercado como se suponen, ni las economías autoritarias o intervenidas están tan controladas como se las quiere presentar. Muchas economías de mercado presentan muchos productos intervenidos y sectores enteros subvencionados, y por su parte en las economías intervenidas se plantea el problema de la competencia internacional de muchos de sus productos a cuyos precios no son ajenas. Además, un ente público puede desarrollar su labor en entornos competitivos pero sin competir en el mercado, ni para ganar cuota de mercado, ni para sobrevivir, ya que su supervivencia dependerá muchas veces de las asignaciones presupuestarias.

Las economías de mercado presentan también problemas intrínsecos que han sacudido la médula de la filosofía contable actual produciendo soluciones erráticas y variopintas en la práctica, como es el caso de lo que se ha denominado como compraventas exitosas (*bargain purchases*). Las compraventas exitosas muchas veces encubren donaciones parciales. Sustraerse a ellas es sumamente complicado cuando hablamos de productos que no tienen un mercado eficiente por la sencilla razón de que no existen precios de referencia. La problemática por otra parte no es nueva y fue estudiada desde una perspectiva puramente económica y de justicia social por los escolásticos españoles de los siglos XVI y XVII al estudiar la teoría del precio justo.

De cualquier manera, una economía fuertemente intervenida no es ajena a las consideraciones técnicas que plantea cualquier contabilidad como es el caso de las amortizaciones, intereses corridos, provisiones, etc., con lo cual muchos de los postulados de la contabilidad empresarial tienen indudable aplicación en estos entornos.

La contabilidad empresarial no parece estar pues aparentemente al servicio de ningún sistema político, ni de ninguna ideología como han pretendido señalar algunos, pues puede existir y de hecho existe en cualquier organización de la vida social. Lo que es indudable es que una contabilidad empresarial va a tender a aplicarse con una mayor amplitud y sus postulados cobrar una mayor extensión y rigor en entornos de economía de mercado abiertos, y una contabilidad de caja o meramente presupuestaria va a tender a aplicarse en entornos intervenidos o en económicas o

sectores dirigidos, aun cuando como hemos visto que existen importantes excepciones y distorsiones a los modelos generales.

10. En relación con la asunción del paradigma contable habría que destacar en mi opinión un motivo que tiene que ver con la propia forma de sentir y expresarse la contabilidad de acuerdo a unas mínimas reglas de racionalidad económica y financiera, hecho no siempre discutido por la doctrina pero que cobra una relevancia fundamental. Para enfocar el problema debidamente vamos a distinguir dos momentos diferentes de tiempo, el momento de la elaboración de la información y el momento posterior de su presentación.

En la primera fase, es decir, en el momento de la elaboración de la información económica y financiera juega un papel decisivo la consideración temporal por encima de otros aspectos, como el tipo y la clasificación de las partidas que utilizamos. En este sentido si nosotros siguiéramos el sistema contable que nos impone el concepto clásico de cuenta matemática en el que anotáramos de una parte y con signo positivo, ingresos y aportaciones de los agentes económicos (empresario y acreedores), y de otra con signo negativo, gastos y adquisiciones, el conjunto, si hemos de ir registrando correlativamente las transacciones, sería un conjunto de adiciones, sustracciones y saldos tremendo que nos conduciría inevitablemente al caos.

Este factor engarza de algún modo con el primer problema que hemos considerado, es decir, el que tiene en cuenta las dificultades matemáticas que imponía un sistema de numeración como el romano. Parece, por tanto, más lógico elaborar las cuentas de forma separada en una hoja para el debe y en otra hoja para el haber. En esta forma de operar el resultado final se podrá obtener en cualquier momento mediante el enfrentamiento de dos únicas cantidades.

Otra cosa diferente como hemos señalado es el hecho de presentar las cuentas finales, pues estas no atienden a un criterio temporal sino a un criterio de ordenación por grupos y tipos de cuentas en orden a determinar el resultado final de las operaciones de un determinado periodo de tiempo. En este caso la presentación de las cuentas finales no presenta ningún problema si se hace en forma de cuenta única.

La suposición anterior ahonda en nuestra tesis de que la partida doble en realidad solamente supone un avance formal en la contabilidad, pues la elaboración y presentación de las cuentas en forma doble o partida es anterior al mencionado método veneciano, ya que es la forma natural y lógica de expresarse de la contabilidad.

11. En el manual de HENDRIKSEN y VAN BREDÁ (1992) se nos indica que toda la parafernalia que existe con relación al uso de la partida doble, y todo ese fárrago de términos como debe, haber, activo, pasivo, cargar, abonar, etc., se debe a la no aceptación de los numerales negativos en la matemática de la época. Estos profesores no citan a ningún autor ni corriente de opinión que pueda soportar la afirmación anterior, ya que la polémica parece haber acabado por formar parte del acervo cultural de un amplio sector del mundo académico y profesional y cuando esto sucede es difícil de atribuir la paternidad de tales ideas. La tesis, por otra parte, resulta sugesti-

va porque se explica desde el atasco de la ciencia durante siglos en un interesante problema de la matemática, sin embargo, nosotros, como ya hemos manifestado, disentimos básicamente de esta tesis, que solo admitimos como un coadyuvante más en el desarrollo y en el mantenimiento de las formas clásicas del paradigma contable.

Incluso en épocas arcaicas que se remontan a los primeros balbuceos de la contabilidad, el paradigma contable acabó aceptando una representación del modelo de negocio que le imponía el mundo real. Esta representación del modelo de negocio que le imponía el mundo real dio como fruto la cuenta partida en dos, que es la base del modelo matemático en que se basa el paradigma contable.

La cuenta partida en dos se impone, pues, por dos motivos básicamente. En primer lugar, porque todo intercambio produce dos movimientos, a cambio de una cosa que se recibe se entrega otra y viceversa, y en segundo lugar, porque la operativa matemática, no necesariamente el número negativo, impone de forma natural este modelo, aspecto al que ya nos hemos referido en el epígrafe anterior. La cuenta partida en dos se aleja del concepto de cuenta clásica que impone una única cuenta a efectos de determinación del resultado, ya que se elabora sin considerar el número negativo. El número negativo había lastrado, desde DIOFANTO al menos, la consideración del número entero como circunscrito exclusivamente al número positivo, debido a la identificación de número con magnitud, ¡obstáculo que duraría siglos!

El concepto de transacción produce un movimiento bidireccional. Pero incluso en las transacciones económicas unidireccionales, diferentes de las aportaciones y retirada de fondos de los socios, léase la donación o asimilados, la recepción/entrega de un bien supone el movimiento paralelo de otra cuenta que afecta al patrimonio neto de la empresa. El registro de las transacciones económicas unilaterales siempre supuso un trastorno para el contable. Incluso en tiempos más recientes el modelo del coste histórico al no suponer aparentemente sacrificio alguno para el receptor de la cosa donada, posibilitaba su no registro (PATON y LITTLETON, 1940).

Por tanto, el concepto de transacción, ya sea el modelo clásico bidireccional o unidireccional requiere que las cuentas sean consideradas doblemente. En este sentido, por tanto, entendemos que la contabilidad por partida doble no es ningún artificio para representar la realidad, sino que es la realidad misma la que impone su modelo.

En relación con el segundo argumento de por qué las cuentas han de elaborarse partidas, ya nos hemos pronunciado anteriormente y se basa en que esta representación de la realidad requiere que las cuentas sean registradas correlativamente en orden a la fecha de realización de la transacción, porque de otra manera la proliferación de sumas y restas indiscriminadas haría sumamente dificultoso el tratamiento de la información. Por tanto, la cuenta partida se impone para evitar ese caos de números. En realidad, si prestamos la suficiente atención, el libro diario y el libro mayor son la misma cuenta con funciones diferentes. El libro diario es el libro mayor de la empresa ordenado cronológicamente y, asimismo, el libro mayor de todas las partidas que intervienen en el sistema contable y que resume el periodo durante el cual el libro diario ha estado recibiendo saldos es otra cuenta de cargo y data, el balance de situación.

En esta línea, todos los intentos de los contables y los historiadores por hacernos creer que el modelo contable nació a partir de la aparición de la partida doble en el Renacimiento, y que todo lo anterior carece de significado contable, se nos antoja absolutamente baladí. Habría que retrotraerse a los orígenes de la ciencia de Administración, a culturas como hindú o incluso la caldea para comprender que las cuentas que nos proporciona el Renacimiento italiano solo suponen un avance, más en la forma que en el fondo en el paradigma contable clásico.

12. En sus orígenes la contabilidad utilizó los primeros sistemas contables, básicamente relacionados con las administraciones de las ciudades y los estados, para el control de las explotaciones con un objetivo claro de evitar fraudes y malversaciones tanto por parte de sus administrados como de sus administradores. Si recurrimos a los documentos más antiguos conocidos en la ciencia de la administración como puede ser el Arthashastra de KAUTILYA (siglo IV a. C.) se puede comprobar como los sistemas contables redundan en este concepto.

La contabilidad, pues, tenía básicamente una función de control sobre las explotaciones y los agentes que en ellas intervenían porque el resultado de las explotaciones era una variable exógena que dependía de condicionantes externos como la climatología, las catástrofes naturales, las guerras y otros factores sobre los que el ser humano poco podía influir. La consideración patrimonial, que es la otra gran vertiente sobre la que la contabilidad ha dejado sentir su peso, tampoco tenía gran incidencia, pues la tierra y todos los medios de producción incluida la fuerza de trabajo misma a menudo eran propiedad del soberano, por tanto, la valoración patrimonial de los elementos de la producción era absolutamente innecesaria.

Este sistema va evolucionando poco a poco y ya en la Edad Media con el desarrollo del comercio surge la necesidad de llevar un registro detallado de los negocios de los particulares para poder controlarlos y evaluarlos oportunamente. Sin embargo, en sus comienzos, estos negocios no englobaban la totalidad de las actividades que desarrollaba el comerciante sino solo negocios concretos. Tampoco se consideraban usualmente los elementos patrimoniales de los activos involucrados en los negocios, con la única excepción de la tesorería, pues lo que se pretendía era estudiar y controlar el desempeño de una serie de operaciones determinadas.

La necesidad de registrar al comienzo de la actividad empresarial una transferencia unilateral de riqueza que se produce del empresario al negocio propicia la utilización de una cuenta de neto que PACIOLI denomina «capital» y otros como SOLÓRZANO la llaman «La hazienda que tengo». Las cuentas de neto, y este es un hecho generalmente reconocido por la doctrina, marcan la primera modificación importante en los sistemas de registro contable del Renacimiento y con ella nace la contabilidad vista como un sistema para registrar operaciones de tipo patrimonial, y aunque esta función de tipo patrimonial es considerada en un principio con un carácter más bien marginal poco a poco va imponiéndose.

Pero el cambio realmente importante que van a experimentar las cuentas de las sociedades va a venir con el nacimiento de las sociedades mercantiles y la necesidad subsiguiente de adaptarse a esta nueva realidad empresarial. Estas nuevas sociedades nacen con la apertura del comer-

cio internacional a nuevos escenarios interoceánicos al comienzo de la Edad Moderna. La ruta de las especias con Asia y el comercio de metales con América van a necesitar de empresas fuertes y bien capitalizadas que puedan hacer frente a estos nuevos desafíos. Al principio las empresas son estatales o cuasi estatales pero poco a poco van dejándose en manos de los particulares.

La sociedad anónima va a representar el nacimiento de un ente con personalidad jurídica propia para el cumplimiento de sus fines y va a necesitar de un patrimonio propio desligado del patrimonio de los comerciantes que la constituyen. La entidad no se va a agotar exclusivamente tras la realización de un negocio sino que normalmente va a continuar su actividad de manera indefinida. De esta manera se va a producir también una transferencia unilateral de recursos periódicamente de la empresa a los propietarios en forma de reparto de resultados.

Los registros contables pasan, por tanto, a considerar las operaciones patrimoniales como algo usual y con ello el balance de situación pasa a ocupar en la contabilidad el papel que anteriormente había ocupado en importancia la cuenta de pérdidas y ganancias o, en su caso, también la cuenta de tesorería. Los registros contables poco a poco se agrandan y se oscurecen, pero la cuenta no varía, conceptualmente es la misma que cuando solo se registraban ingresos y gastos, se la utilizaba exclusivamente para controlar a administrados y administradores, o, simplemente, era útil para efectuar un seguimiento a la tesorería, solo que la panoplia de cuentas ha aumentado.

Paulatinamente las cuentas evolucionarán e irán sufriendo modificaciones formales, YMBIN, agrupa cuentas diversas de gastos en pérdidas y ganancias en el libro diario y posteriormente se llega incluso a la realización de asientos compuestos, hecho este desconocido en la metodología de PACIOLI. Más adelante se llega incluso a la realización en el mismo libro diario de operaciones a gran escala de reclasificación y determinación de resultados así como a la agrupación de todos los elementos patrimoniales en el asiento de cierre, hecho este que tampoco contemplaba la contabilidad del Renacimiento. En este sentido el libro diario se constituye en un *Opus Magnum* que llega a contener todos los elementos de la contabilidad, desde la creación de la empresa, pasando por las diversas operaciones que realiza, hasta llegar a la determinación del resultado (cuenta de pérdidas y ganancias) y a la propia determinación del patrimonio de la empresa en el asiento de cierre del ejercicio (cuenta de balance).

Sin embargo, si prescindimos de las operaciones de reclasificación para la determinación del resultado y de las operaciones del cierre del ejercicio, en realidad el libro diario no es sino un libro mayor general de la empresa ordenado cronológicamente. Y la cuenta de resultados del ejercicio no es sino la cuenta mayor de gastos e ingresos ordenada por partidas como también lo es en el aspecto patrimonial el balance de situación. La conclusión es que la partida doble no es sino la evolución natural de los sistemas de representación clásicos de los modelos contables siguiendo el signo de los tiempos.

Otra conclusión que permite esta reflexión es que los sistemas contables han evolucionado tratando de mostrar las preferencias de cada época. Es decir, primeramente interesaba el control y en este sentido los sistemas contables se diseñaban con el objetivo de controlar el uso que

se daba a los recursos de la producción. Entre los motivos por los que posteriormente se tendió más a la determinación del patrimonio que a la cuenta de resultados, hemos de considerar entre otras cosas el hecho de que siempre se ha pensado que el resultado del ejercicio en realidad es una cuenta más de patrimonio neto y, por tanto, es una subcuenta de la cuenta principal que es el balance de situación. También habría de estimar el hecho de que durante largo tiempo se consideraba que el resultado del ejercicio se podría determinar preferentemente comparando dos situaciones patrimoniales en diferentes momentos de tiempo, por lo que no era imprescindible su formulación.

Posteriormente, esta visión cambia y en este sentido se incorporan al modelo contable conceptos básicos directamente emparentados con la determinación del resultado sin hacer referencia ni al balance ni a la cuenta de pérdidas y ganancias, sino que forman parte del propio modelo en sí mismo considerado. Surge así un concepto más elaborado del *matching principle* en los años 40 del siglo XX por parte de PATON y LITTLETON que se considera imprescindible para entender muchos procesos contables actuales. En este sentido algunos autores como BRIEF hablan incluso del *historial cost and matching* para referirse al sistema contable imperante.

Desde un punto de vista práctico el desarrollo de los negocios con el auge de la subcontratación y la percepción de la existencia de negocios absolutamente rentables sin apenas patrimonio físico y la concienciación entre los diversos agentes económicos de la conveniencia de determinar la cuenta de pérdidas y ganancias mediante la consideración de sus partidas para su desglose y estudio, en lugar de la determinación del resultado mediante la comparación de patrimonios en dos momentos consecutivos de tiempo, hace que la cuenta de pérdidas y ganancias pase a ocupar de nuevo el primer lugar en cuanto a preocupación de los diversos agentes económicos.

Sin embargo, ya recientemente debido a la pérdida de relevancia de la contabilidad para reflejar la auténtica realidad patrimonial de la empresa, hecho constatado de manera notable tras la última revolución tecnológica de finales del siglo XX, donde el ratio PVC ha llegado a escalar a valores insospechados hacia solo unas décadas, ha posibilitado que en los últimos tiempos se haya tendido de nuevo a una contabilidad con la preocupación esencial puesta en el aspecto patrimonial.

13. HERNÁNDEZ ESTEVE (2005), siguiendo una larga tradición latina e hispana, considera no solo que el libro diario es el libro más importante de la partida doble sino que además sin el libro diario no puede existir la partida doble. En este sentido indica que:

«para mí el libro Diario es, precisamente el hallazgo fundamental de la partida doble, un libro por orden cronológico, donde se registran las operaciones con enunciación de las cuentas implicadas, la relación que se establece entre ellas y los detalles completos de la operación. Sin libro diario no puede haber partida doble».

HERNÁNDEZ plantea la controversia como consecuencia de que la doctrina considera los libros de la familia Masari de Génova fechados en el 1340 como la primera vez que la contabilidad

del Renacimiento sigue los postulados de la partida doble. Sin embargo, es consciente de que en realidad el primer libro diario conocido es el de Andrea BARBARIGO fechado en 1430. HERNÁNDEZ confiesa que planteó este problema a su amigo y colega ANTINORI quien le espetó siguiendo las tesis de Federico MELIS, que la existencia de un requisito formal como es la existencia del libro diario no invalida la tesis de que la familia Masari pudiera llevar las cuentas por partida doble, ya que la contabilidad por partida doble es una idea, un concepto, con independencia de la presentación formal de los registros. Pero HERNÁNDEZ no pareció entender absolutamente nada de la explicación de Antinori y posteriormente vuelve a la carga con renovado ímpetu.

Conceptualmente ya hemos indicado que el libro diario y el libro mayor son prácticamente lo mismo aunque obedezcan a funciones diferentes y por eso a veces pueden confundirse. De hecho en las contabilidades Castellanas del siglo XV e incluso algunas posteriores, el libro de «Cargo y Data», libro de «Cargo y Descargo», también denominado por DEL CASTILLO (1525) libro de «Data y Recibo», cumplía la función de servir de libro mayor y libro diario al mismo tiempo, ya que en el libro se anotaban fechadas tanto las entradas en el cargo como las salidas en el haber. Si comparamos dicho libro con la contabilidad del devengo actual los conceptos no parecen coincidir pues los gastos tienen saldo deudor y los ingresos saldo acreedor, no obstante, si tenemos en cuenta que el libro de cargo y data funcionaba como una contabilidad de caja las cosas cambian sustancialmente.

Además la utilización del libro diario no es privativa del Renacimiento italiano, el libro diario ya se utilizaba anteriormente en la banca de la Grecia clásica. Los trapezitas o banqueros llevaban dos libros de cuentas las *Efemérides* y las *Trapezítica Grammata*. Las Efemérides eran una especie de libros de diario o borradores donde se iban registrando las transacciones a medida que iban sucediendo. Por su parte, los *Trapezítica* (del griego trapeza, mesa) tenían un aspecto más formal y eran libros de mayor fundamentalmente relacionados con las cuentas de los clientes. Dicha tradición pasa posteriormente a Roma y así en las economías domésticas el paterfamilias utilizaba el *Adversaria*, una especie de diario, y el *Codex Acepti and Expensi* que era una especie de libro mayor donde se registraban las operaciones con clientes y acreedores y que en palabras de Cicerón era el libro realmente importante de la época.

Por tanto, nosotros frente a la tesis de MELIS y toda la contabilidad italiana que atribuye la paternidad intelectual de la partida doble al Renacimiento italiano, y aplicando las mismas recetas de MELIS quien sostenía que la partida doble es un concepto, que no se sustenta ni en la introducción de las cuentas de neto, ni en la utilización del libro diario, hemos de concluir afirmando que la partida doble se sustenta y subyace efectivamente en el concepto de transacción y el mero registro de esta la pone de manifiesto aunque pueda ser de una manera rudimentaria. En este sentido MATESSISCH ha encontrado indicios de la cuenta de capital en el Arthasastra de KAUTILYA, libro que a pesar de haber sido escrito 1800 años antes que el de PACIOLI, lo considera conceptualmente superior, pues en el fondo la Suma, y esta es una opinión personal, no va más allá de la descripción de una mera teneduría de libros. MATESSISCH ha ido incluso más lejos, ya que ha sostenido la presencia del principio de dualidad en algunos registros de arcilla de la cultura Mesopotámica al reinterpretar los hallazgos arqueológicos de SCHMANDT-BESSERAT.

14. En los últimos años los sistemas contables han tenido que aceptar nuevos estados financieros que si bien no tienen la importancia de las cuentas anuales clásicas, i. e. balance de situación y cuenta de resultados, sí han adquirido cierta importancia en determinados ámbitos económicos y financieros. Nos estamos refiriendo al estado de cambios en el patrimonio neto (ECPN) y al estado de flujos de tesorería (EFT). Las propuestas no son nuevas y para su aceptación final han precisado de un largo proceso de maduración.

A principios del siglo XX el debate en relación con la cuenta de resultados ya puso de manifiesto la existencia de dos conceptos con respecto a la misma; por un lado, estaban los partidarios del denominado *current-operating performance concept* y, por otro, los partidarios del *all-inclusive concept* (BRIEF, 1996). Los primeros atendían a un concepto de renta de acuerdo a lo que los primeros códigos de comercio europeos proponían en el siglo XIX en atención al principio de realización. Los segundos pretendían incorporar a la cuenta de resultados otras operaciones relacionadas con las variaciones de neto. DICKSEE, PATON y otros teóricos de la contabilidad se ocuparon profusamente del asunto en las primeras décadas del siglo XX. La cuestión cobra una especial significación, no ya solo en relación con la renta distribuible para los accionistas o a pagar a las Administraciones públicas, sino también en relación con la capacidad predictiva de los dos modelos para determinar el valor de la empresa.

En décadas anteriores, la contabilidad había puesto un especial énfasis en que los cambios en el patrimonio neto pasaran efectivamente por resultados. En su momento, esta tesis fue también uno de los principios inspiradores que subyacían en el Plan General de Contabilidad (PGC) de 1990, que prefería ajustar con resultados en lugar de con cuentas de patrimonio neto buen número de operaciones. La tesis tenía una honda reminiscencia en el pensamiento contable en la consideración del balance como cuenta básica de la contabilidad y por tanto como determinante en sí de la renta de la empresa al comparar dos periodos contables consecutivos. También dejaba sentir su peso la consideración fiscal que pretendía en caso de duda ofrecer una alternativa que de alguna manera contribuyera a incrementar la tributación de las sociedades, sobre todo en países como España donde el aparato regulatorio de la contabilidad estaba exclusivamente en manos de la Administración pública.

Sin embargo, la contabilidad ha tenido que aceptar, en detrimento del modelo básico del coste histórico, muchos cambios producidos en el patrimonio neto que no pasan por resultados. El origen más reciente del ECPN en España lo encontramos en la denominada *Comprehensive Income* implementada en los US GAAP en los años 90, corriente a la que se sumó poco tiempo después el IASB. La cuenta no es una novedad en el sentido literal del término, pues ya en España el Estado de Variación en los Fondos Propios aparecía como una nota de la memoria del PGC de 1990 y pretendía mostrar una información similar y para algunos incluso de una forma más clara y diáfana que el actual ECPN. No obstante en el PGC de 2007, el ECPN adquiere rango de cuenta separada de la memoria con identidad propia.

El ECPN surge pues como una respuesta de la contabilidad a los cambios experimentados en los mercados recientes donde se produce una progresiva pérdida de importancia del balance

de situación para reflejar la situación económica financiera de la empresa. Sin embargo, no nos engañemos, no es función de la contabilidad, mostrar en los estados contables valores próximos a los de mercado. En este sentido rúbricas como la amortización de activos no pretenden ser un sistema de valoración de activos sino un sistema de asignación de gastos. Quien pretenda pues ir por el camino exclusivo del *mark-to-market* deja de lado aspectos fundamentales de la contabilidad, a la vez que ahonda en algo que la contabilidad tradicionalmente ha tratado de evitar: el subjetivismo valorativo de quien ha de presentar las cuentas.

Hay que tener en cuenta que los estados contables simplemente se han alejado de los valores de mercado en las últimas décadas porque los mercados han vivido un proceso de fuerte expansión que ha durado desde el fin de la última crisis del petróleo de los años 70 hasta el año 2000. Ni en la época dorada de la economía en los años 20 se vivió un momento de mayor esplendor en los mercados.

Dos factores inciden de manera notable en este *boom* de los mercados; por un lado, el tremendo avance de la tecnología, que marca de manera indefectiblemente ya toda una época comparable si se quiere a la última gran revolución industrial y, por otro, un periodo de abaratamiento del precio del dinero desconocido para occidente sobre todo a partir de la primera crisis del año 2000. Los factores que los implementan sería arduo de exponer en pocas líneas. Baste pensar entre desde el fin de la primera guerra mundial hasta la crisis de los años veinte, en concreto desde 1918 a 1929, el indicador más importante para muchos de los mercados como es el *Standard and Poor 500* (SP 500) se multiplicó por 3,44 veces. Sin embargo, en el periodo que va de 1980 a 2000 el SP 500 se multiplicó por 12,15 veces. En tasa acumulativa, en los años 20 el índice americano subió al 11,9% anual, frente al 14,8% de tasa acumulativa anual que lo hizo consecutivamente en las dos últimas décadas del siglo XX.

Como consecuencia de todos estos factores, el sistema del coste histórico sufre un duro golpe a principios de los noventa. SMALEMBACH consideraba que el sistema de contabilidad basado en el coste histórico estaba inspirado en una interpretación de los autores de los códigos de comercio decimonónicos europeos por llevar el concepto de realización a sus últimas consecuencias. En ese sentido, se consideraba que el resultado había que considerarlo cuando realmente se producía una transferencia de bienes y servicios. Hoy esta concepción es interpretada por un amplio sector del pensamiento contable de una manera laxa, pues el contable puede actualizar básicamente los elementos patrimoniales con cuentas de neto cuando se produzca una variación sustancial en su valor y llevar a resultados las cuentas de neto cuando se considere que es necesario en atención al principio de realización. Luego llevar las cuentas a valores actuales no está en absoluto reñido con una interpretación clásica del principio de realización.

El principio de realización tal y como se consideraba en los años 60 (AAA 1964) establecía dos supuestos básicos para considerar realizada la renta: la existencia de transacción y la existencia de bienes líquidos o cuasilíquidos. Pues bien, el test de realización se rompe de manera flagrante a principios de los años 90 con las propuestas de la SEC, que quería acabar con las operaciones de manipulación de resultados en el caso de los instrumentos financieros. A esta corriente se suma el FASB y en 1991 aparece del SFAS 107 donde se propone llevar la contabilidad de ciertos instru-

mentos financieros al *fair value*. Al principio esta filosofía se aplicaba solo a las entidades de tipo financiero, sin embargo pronto se extiende a todos los sectores de la economía con la aparición del estándar sobre la contabilidad de los instrumentos financieros (SFAS 115) y sucesivamente con la aparición del nuevo estándar sobre las donaciones (*contributions*) para las entidades de tipo no lucrativo (SFAS 116).

El cambio de filosofía supone en opinión de WYATT (1991) el golpe más duro asestado a la armadura de costes históricos en los últimos 50 años, y supone que ciertas inversiones se actualicen sin que tenga lugar siquiera existencia de transacción, utilizando incluso para ello cuentas de resultados en el caso de los instrumentos financieros más líquidos. Ocurre algo parecido con la donación, en el que además de existencia de transacción unilateral, es decir, transacción sin contraprestación, se propone su registro utilizando incluso cuentas de resultados. Estos dos cambios trascendentales en contabilidad suponen el nacimiento de un nuevo paradigma contable que abre unas posibilidades y unos interrogantes insospechados para la contabilidad hasta la fecha.

15. En contabilidad se ha acuñado el término «**contabilidad limpia**» procedente del término anglosajón *clean surplus accounting* (CSR) para referirse al hecho de que la cuenta de resultados ha de reflejar todos los cambios experimentados en el patrimonio neto. A contrario sensu se habla de «contabilidad sucia» *dirty surplus accounting* para referirnos al hecho de que existen cuentas que hacen variar el neto de la empresa sin pasar por resultados.

La expresión ha sido muy utilizada en teoría de la contabilidad, ya que constituye una excelente herramienta de carácter analítico para estudiar el crecimiento y la valoración de la empresa desde una perspectiva netamente contable.

La denominada *clean surplus relation* se puede expresar como:

$$bv_{t+1} = bv_t + x_t - d_t$$

Es decir, el valor en libros a finales del año $t+1$ es igual al valor en libros a principios de año t más los beneficios obtenidos menos los dividendos repartidos⁷.

La tesis que propugna la CSR no es nueva y ya fue estudiada en diferentes momentos del tiempo y con objetivos diferentes a principios de siglo por DICKSEE. Fue retomada en los años 30 por PREINREICH en relación con la valoración de activos y empresas y más recientemente nos la encontramos en los trabajos de EDWARDS y BELL. La CSR no considera contabilidad sucia las aportaciones y retirada de fondos de los empresarios, aunque sí otras operaciones que afectan al

⁷ La CSR, si no es correctamente perfilada y acompañada de las oportunas puntualizaciones puede llamar a engaño, ya que, $x_t = bv_{t+1} - bv_t + d_t$ y en este sentido se podría interpretar como que el beneficio podría contener cualquier variación de neto, tesis totalmente contraria a lo que postula y defiende la contabilidad limpia.

neto como puedan ser revalorizaciones o minusvaloraciones de activos con abono a cuentas de reservas por citar algunas de operaciones de las más usuales.

Sin embargo, a pesar del término un tanto despectivo de contabilidad sucia, lo cierto es que gran parte de las operaciones en la contabilidad actual se reformulan en términos de esta contabilidad. WALHS (1995), que estudió la propuesta de la CSR en USA y UK, llegó a la conclusión de que la contabilidad limpia alcanzó su cenit en los años 70 iniciando a partir de entonces un lento cambio hacia la contabilidad sucia.

La CSR ha cobrado una especial significación en los últimos años como consecuencia del auge inusitado de los intangibles en el mundo de la empresa y en especial del cambio experimentado en la contabilidad del GOODWILL a partir del año 2000, lo que ha propiciado que trabajos que analizan estos activos, como han sido los de OHLSON y FELTHAN, hayan sido especialmente valorados. Estos autores, a los que han seguido muchos otros, han iniciado una importante línea de investigación incorporando un importante aparato analítico, quizás más novedoso en el aspecto formal que en el fundamental. Para ello, utilizando el modelo neoclásico del descuento de dividendos, han ido introduciendo supuestos novedosos con base en las cadenas de Markov, para intentar demostrar analíticamente algunas de las propiedades inherentes a las cifras contables.

La utilización de las cifras contables en asuntos de valoración ya ha demostrado su utilidad en detrimento de tesis más financieras que apostaron por medidas más relacionadas con el *cash-flow*. En este sentido trabajos empíricos como los de BALL y BROWN y los de BEAVER en los 60 y o el de PENMAN y SOUGIAMIS en los 90 por citar algunos de los más conocidos abundan en esta tesis.

16. Por lo que respecta al estudio del **estado de flujos de efectivo** (EFE), también denominado estado de tesorería, estado de *cash flow*, etc., hemos de indicar que el efectivo hace referencia a los activos más líquidos de la empresa: los activos monetarios. Aquellos que no necesitan valorarse independientemente puesto que su valor ya aparece denominado en la cifra que los representa. El FASB (1973) los define como aquellos activos cuya suma aparece fija en términos de unidad de cuenta.

El término «efectivo» es pues sinónimo de tesorería, o simplemente de dinero. En la literatura contable y financiera a menudo nos lo encontramos también en sus términos anglosajones, *cash* o también *cash-flow*. Existen también algunos activos cuasi-líquidos, como son algunos activos financieros de valor fácilmente determinable por cotizar en mercados muy activos, que a veces son asimilables a dinero. Por tanto, la primera preocupación del regulador ha sido usualmente la definición de lo que ha de entenderse por efectivo. El PGC de 2007 nos ofrece una definición diciendo que efectivo es «la tesorería depositada en la caja de la empresa, los depósitos bancarios a la vista y los instrumentos financieros que sean convertibles en efectivo y que en el momento de su adquisición su vencimiento no sea superior a tres meses, siempre que no existan riesgos significativos de cambio de valor y formen parte de la política de gestión normal de la tesorería de la empresa». Por tanto, el PGC asimila el término efectivo a la tesorería de la empresa, o más bien, a los activos que para la empresa en particular constituyen la gestión normal de su tesorería.

Hay que señalar que el EFE se ha impuesto como documento contable por la creciente importancia de la valoración y el juicio en contabilidad. Esta circunstancia produce que el beneficio contable sea considerado hoy más que nunca una opinión; es, por tanto, manipulable. Sin embargo, para muchos el *cash flow* es un hecho. Se podrá discrepar de las políticas económicas seguidas en la empresa, de si se ha aplicado este o aquel criterio valorativo, incluso de si la contabilidad resulta útil muchas veces dada la enorme cantidad de operaciones que se le ocultan o por las cifras que se le ocultan o declaran, pero no de la medida y el movimiento de la tesorería. Desde esta perspectiva las inversiones al final siempre se traducen en el ciclo dinero-inversión-dinero. Por tanto, a la hora de estudiar el estado de variación de fondos en la empresa ha prevalecido por su simplicidad y contundencia la definición de fondo como equivalente a efectivo.

En efecto, tradicionalmente los estados de fondos se han basado en diferentes definiciones del concepto fondo a efectos de su estudio y presentación contable. En este sentido, además del concepto de efectivo, también se ha usado un concepto menos líquido como es el concepto de circulante, y en tal caso los estados de origen y aplicación de fondos (EOAF) referidos a este concepto han estudiado las variaciones del circulante de la empresa. Por último, también se ha utilizado un concepto amplio de fondo que abarcaba todo tipo de fondos, en este sentido, el EOAF ha estudiado las variaciones de fondos tanto fijos como circulantes de la empresa. Sin embargo, el concepto de efectivo es el que ha prevalecido en la normativa contable internacional desde la década de los 70.

El regulador español, siguiendo el tópico del *Spain is different*, diseñó en el PGC de 1990 un EOAF que denominó cuadro de financiación. Dicho cuadro de financiación utilizaba un concepto de fondos, que partiendo de la definición de circulante, al final recogía todo tipo de fondos, circulantes y fijos.

En mi opinión esta mezcla de conceptos absolutamente diferentes era producto, por un lado, de una errónea definición de circulante, ya que el regulador español lo hacía indistintamente partiendo tanto de los elementos de circulante como de los elementos de fijo, dada la identidad matemática de ambas fórmulas⁸ y, por otro, de sus dudas razonables, por otra parte lógicas, de que un cuadro de financiación solo habría de recoger variaciones de circulante como proponía una corriente de opinión bastante extendida.

En este sentido, a efectos prácticos de su presentación, partiendo de dos balances anuales consecutivos, se ajustaban todas aquellas operaciones, como era de suponer, que no suponían movimiento con el exterior. Nos referimos, naturalmente, a amortizaciones, provisiones, reclasificaciones, etc. No obstante, el modelo establecía excepciones, así, los deterioros de valor de cuentas de circulante en la medida que suponían una variación de este no los ajustaba.

⁸ Matemáticamente la cifra ya se use la definición de activo circulante menos pasivo circulante o de pasivo fijo menos activo fijo es obviamente la misma, sin embargo cualitativamente la diferencia entre fondos fijos y circulantes no es la misma y puede llevar a errores conceptuales importantes, como le ocurrió al PGC de 1990.

El modelo, naturalmente, producía múltiples incoherencias y no acababa de pasar la prueba de fuego: no había manera de que un estudiante medio pudiera entenderlo en los años en que tuvimos que explicarlo para dar cumplida cuenta de la contabilidad oficial española si queríamos hacer las cosas con un mínimo de dignidad. Y es que parafraseando a SAMUELSON, si yo no puedo explicarle a mi mujer, que está en otros temas, los resultados de mi investigación con palabras que me pueda entender, seguramente habré fracasado en ella. No me voy a extender más, ha llovido mucho. Solo decir que en España hasta 2007 los estados de flujos de fondos no se recondujeron al estado de la cuestión que existía a nivel internacional en los años 70. Nunca es tarde si es para mejorar.

CONCLUSIONES

La tesis que sostiene que la partida doble surge como consecuencia de la resistencia de la matemática para aceptar el número negativo resulta sugestiva porque explica desde un punto de vista científico el atasco de la ciencia durante siglos en un tema tan controvertido. Sin embargo, lo cierto es que después de aceptarse el número negativo, la contabilidad ha seguido expresándose siguiendo básicamente los mismos cánones, lo que prueba que las limitaciones que imponía el número negativo han operado en aspectos más puramente formales que conceptuales en relación con la elaboración y con la presentación de la información financiera.

En la misma línea, nuestra tesis es que la partida doble, tal y como nos la muestra el modelo de cuentas del Renacimiento italiano, no inventa nada, este no hace sino reproducir de forma analítica y lógica el concepto de transacción, concepto que ya estaba impreso aunque de una manera arcaica en modelos contables anteriores. Incluso en las transacciones económicas unidireccionales, diferentes de las aportaciones y retirada de fondos de los empresarios, hecho controvertido y en pugna con el concepto de coste histórico, el paradigma contable ha acabado reconociendo mayoritariamente, la existencia de dos movimientos en las cuentas.

Finalmente decir, que se suele argüir que ha sido la matemática la que ha limitado la utilización de la contabilidad al imponerle severas restricciones e incluso inventar un sistema para expresarse. Nosotros creemos que ha ocurrido precisamente todo lo contrario, que ha sido más bien la contabilidad a través del modelo «debe-haber» la que ha contribuido y facultado a la matemática para entender y aceptar el obstáculo epistemológico que tradicionalmente le ha supuesto el significado matemático del número negativo y no solo eso, sino que como recientes estudios han demostrado, los primeros atisbos de utilización de la numeración y e incluso de la propia escritura están estrechamente vinculados al uso del comercio y al registro de las transacciones comerciales.

Bibliografía

- ANÓNIMO: *Nueve capítulos sobre el arte de las matemáticas*, China, Dinastía Zhou siglos I y II a. C.
- ANTINORI, C. [2004]: «La contabilità pratica prima di Luca Pacioli: Origine della Partita Doppia», *De Computis, Revista Española de Historia de la Contabilidad*, diciembre.
- BALL R. y BROWN P. [1968]: «An empirical evaluation of accounting income numbers», *Journal of Accounting Research*, Autumn, págs. 159-178.
- BALLESTERO, E. [1975]: *Teoría y estructura de la nueva contabilidad*, Alianza Universidad.
- BATTACHARYYA. A. K. [1988]: *Modern accounting concepts in Kantilya's Arthasastra*, Calcuta, KLM Private Ltd.
- BEAVER, W. H. [1989]: *Financial Reporting: An accounting revolution*, Prentice Hall.
- BIELEFELD (Barón de), J. F. [1768]: *Instituciones Políticas*, Madrid.
- BRAGMAGUPTA [628 d. C.]: *Brahma-sphuta-Siddhanta*.
- BRIEF R. y PEASNELL, K. (eds.) [1996]: *Clean Surplus Accounting: the Link between Accounting and Finance*, Nueva York.
- CARRUTHERS, B. G. y ESPELAND, W. N. [1991]: «Accounting for Rationality: Double-Entry Bookkeeping and the Rhetoric of Economic Rationality», *The American Journal of Sociology*, vol. 97, n.º 1 (julio), págs. 31-69.
- CICERÓN. M. T.: «Pro Roscio Comoedo», *Discursos III*, Gredos.
- CID, E. [2005]: *Obstáculos epistemológicos en la enseñanza de los números negativos*, Departamento de Matemáticas Universidad de Zaragoza.
- COLEBROKE, H. T. [1817]: *Algebra with arithmetic and mensuration from the sancrit of Bramagupta and Bhaskara*, London, Jhon Murray.
- COOPER e IJIRI [1983]: *Kohler's Diccionario for Accountants*, Prentice Hall, Sixth edition.
- DE JÓCANO Y MADARIA, S. [1793]: *Disertación crítica y apologética del arte de llevar cuenta y razón*, Madrid.
- DE LA PORTE [1685]: *Le guide des Negocians & Teneurs de livres*, París.
- DE ROOVER, R. [1937]: «Aux origines d'une technique intellectuelle. La formation et l'expansion de la comptabilité à partie double», *Annales d'Histoire Economique et Sociale*, vol. IX.
- EDWARDS y BELL [1961]: *The theory and measurement of business income*, University of California Press.
- EULER, L. [1972]: «Elements of algebra». Springer-Verlag.
- FASB [1973]: «Accounting for non monetary transaction». APB 29.
- [1991]: «Disclosure about fair value of financial instrument». SFASB 107.
 - [1993]: «Accounting for certain investment in debt and equity securities». SFASB 115.
 - [1993]: «Accounting for not for profit organizations». SFASB 116.

- FOUCAULT, M. [2010]: *La arqueología del saber*, Siglo XXI editores, México.
- HENDRIKSEN y VAN BREDÁ [1992]: «Accounting Theory», Irwin.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, E. [1994]: «Los tratados contables de Luca Pacioli (Venecia, 1494) y Bartomé de Solórzano (Madrid, 1590). Algunos comentarios y comparaciones», *Cuadernos de estudios empresariales*, n.º 4.
- [2005]: *Reflexiones sobre la naturaleza y los orígenes de la contabilidad por partida doble*, Pecunia, págs. 93-124.
- HOPWOOD, A. [1988]: «The archaeology of accounting systems», *Accounting Organization and Society*, vol. 12, págs. 207-270.
- JOHNSON y KAPLAN [1988]: *La contabilidad de costes. Auge y caída de la contabilidad de gestión*, Plaza & Janés.
- KAUTILYA [siglo III a. C.]: *Arthashastra*, India.
- MÁRMOL, J. [2005]: «The cost-market value identity assumption». *Paper presentado en la conferencia anual de la European Accounting Association* (Goteborg) y en la de la *American Accounting Association* (San Francisco).
- MATTESSICH, R. [1995]: «Critique of accounting», Quorum Books.
- [2000]: «The beginnings of accounting and accounting thought», Garland Publishing.
- MYERS [1959]: «Revenue realization, going concern and the measurement of income», *The Accounting Review*, abril.
- OHLSON, J. A. [1989]: «Accounting earning, book value and dividends: The theory of the clean surplus equation», *Part I. Unpublished paper*, Columbia University.
- PACIOLI [1494]: *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*, Venecia, Nuestras referencias a la traducción de HERNÁNDEZ ESTEVE. AECA.
- PATON, W. A. y LITTELTON, A. C.: «An introduction to corporate accounting standards», *American Accounting Association*, Monograph n.º 3.
- PENMAN, S. y SOUGIAMIS, T. [1998]: «A comparison of dividend, cash flow and earning approaches to equity valuation», *Contemporary Accounting Research*.
- PETERS, R. M. y EMERY, D. R. [1978]: «The role of negative numbers in the development of double entry bookkeeping», *Journal of Accounting Research*, vol. 16, n.º 2, págs. 424-426.
- PREINREICH, G. [1936]: «The fair value and yield of common stock», *The Accounting Review*.
- REY PASTOR, J. y BABINI, J. [1984]: *Historia de la matemática*, Gedisa.
- SÁNCHEZ PÉREZ, J. A. [1921]: *Biografías de matemáticos árabes que florecieron en España*, Editorial Maestre.
- SCHMANDT-BESSERAT, D. [1992]: *Before Writing. Vol I. From counting to cuneiform; Vol II. A catalogue of Near Eastern Tokens*, University of Texas Press.
- SCHNEIDER, E. [1949]: *Contabilidad industrial*, Aguilar.
- SCORGIE, M. E. [1989]: «The role of negative numbers in the development of double entry bookkeeping: A comment», *JAR*, vol. 27, n.º 2, págs. 316-318.

SMALEMBACH [1951]: *El balance dinámico*, IACJCE.

SOLÓRZANO, B. S. [1590]: *Libro de Caja y Manual de cuentas de Mercaderes y otras personas con la declaración dellos*, Madrid.

VEGUÍN CASAS, M. V. [2011]: *Historia de las matemáticas en la península ibérica*, Reverté.

WALSH, E. [1996]: «Clean Surplus Accounting 1975-1995», en BRIEF, R. y PEASNELL, K. (eds.). *Clean Surplus Accounting: the Link between Accounting and Finance*, Nueva York.

WYATT, A. [1991]: «The SEC says: mark to market!», *Accounting Horizons*.

YAMEY, B. S. [1964]: «Accounting and the Rise of Capitalism: Further Notes on a Theme by Sombart», *Journal of Accounting Research* (Autumn), págs. 47-136.

– [2004]: «Pacciloi's de Scripturis in the context of the spread of double entry bookkeeping», *De Computis, Revista española de historia de la contabilidad*.

YMPYN, J. [1543]: *Nueva Instrucción*, Amberes.

YOUSCHEVITCH, A. P. [1976]: «Les mathématiques arabes», *LPJ*, París.

NIA-ES 520. PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS

Javier Briones Ortega

Socio CB Auditores & Consultores

Profesor de la UDIMA

EXTRACTO

A través de esta norma, se describen las responsabilidades que tiene el auditor de cuentas de realizar procedimientos analíticos para obtener evidencia de auditoría después de haber detectado los riesgos de auditoría. En la lectura de este artículo encontraremos una guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, procedimientos analíticos que faciliten al auditor obtener una conclusión global y, por último, un examen de los resultados de los procedimientos analíticos. En su conjunto, la norma cita aspectos relevantes que deben ser tenidos en cuenta como la idoneidad de procedimientos analíticos específicos para determinadas afirmaciones, fiabilidad de los datos proporcionados por la empresa y la evaluación para determinar las expectativas.

Palabras claves: procedimientos analíticos, riesgos de auditoría y evidencia de auditoría.

ISA 520. ANALYTICAL PROCEDURES

ABSTRACT

Through this standard, the responsibilities of the auditor to perform analytical procedures to obtain audit evidence after detecting the audit risks are described. In reading this article will find an application guide and other explanatory notes, analytical procedures that facilitate the auditor to obtain an overall conclusion and, finally, a review of the results of analytical procedures. Overall, the standard references relevant aspects that must be taken into account as the appropriateness of specific analytical procedures for certain statements, reliability of data provided by the company and evaluation to determine expectations.

Keywords: analytical procedures, audit risks and audit evidence.

Sumario

- I. Introducción, alcance y criterios de aplicación
- II. Objetivo, definiciones y contenido
- III. Requerimientos
- IV. Idoneidad de procedimientos analíticos específicos para determinadas afirmaciones
- V. Fiabilidad de los datos
- VI. Evaluación para determinar las expectativas

I. INTRODUCCIÓN, ALCANCE Y CRITERIOS DE APLICACIÓN

Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) 520 sobre procedimientos analíticos trata de la responsabilidad que tiene el auditor a la hora de realizar procedimientos analíticos para obtener evidencia de auditoría después de haber detectados los riesgos de auditoría. En ocasiones, los auditores tienen que aplicar en una fecha cercana a la finalización de la auditoría, procedimientos analíticos que le faciliten alcanzar una conclusión de los estados financieros en su conjunto.

Otras NIA con las que está relacionada son:

- NIA 315 «Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno», en el apartado 6 punto b se trata la utilización de procedimientos analíticos como procedimientos de valoración del riesgo.
- NIA 330 «Respuestas del auditor a los riesgos valorados», en el apartado 6 y 18 se tratan los requerimientos y orientaciones en relación con la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría aplicados en respuesta a los riesgos valorados.

II. OBJETIVO, DEFINICIONES Y CONTENIDO

Para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada el auditor de cuentas realiza pruebas de auditoría consistentes en procedimientos de auditoría los cuales pueden constar de:

- Prueba de controles.
- Procedimientos sustantivos. Entre estos últimos se pueden encontrar:
 - Pruebas de detalle.
 - Procedimientos analíticos sustantivos.

El objeto de esta norma es tratar los procedimientos analíticos definidos como evaluaciones, tanto de la información financiera como de la información no financiera de la empresa, mediante comparaciones entre datos, partidas, importes etc. recogidos en la contabilidad y otros registros auxiliares.

Con estos procedimientos el auditor pretende:

- Obtener evidencia de auditoría relevante y fiable mediante la utilización de procedimientos analíticos sustantivos.
- Que el diseño y la aplicación, en fechas cercanas al cierre, de los procedimientos ayuden a alcanzar al auditor una conclusión global sobre si los estados financieros son congruentes con su conocimiento de la entidad.

En la norma están contenidos los siguientes aspectos:

- Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de los procedimientos analíticos como definición, idoneidad de los procedimientos, fiabilidad de los datos, evaluación de la precisión de las expectativas.
- Procedimientos analíticos que facilitan una conclusión global.
- Examen de los resultados de los procedimientos analíticos.

Respecto a dichos procedimientos analíticos la Norma Internacional de Auditoría los intenta resumir en los siguientes conceptos:

- Comparaciones entre la información financiera de la empresa:
 - Comparación entre periodos anteriores. Por ejemplo, comprobar la evolución del ratio Beneficio por acción de las inversiones en empresas cotizadas.
 - Resultados previstos. Analizar los ratios de eficiencia técnica de las máquinas, eficiencia financiera en cada una de las líneas de producto y en definitiva la eficiencia operativa de la empresa auditada.
 - Expectativas del auditor. El auditor se puede crear una expectativa de la magnitud de algunas cifras como, por ejemplo, el impuesto de sociedades respecto del beneficio del año correspondiente o la amortización en función del volumen de activos todavía no amortizados.
 - Información sectorial similar. El auditor comprobará si algunas magnitudes o ratios son acordes al sector y al tamaño de la empresa. Un auditor puede esperar un ratio muy bajo de beneficios en una empresa comercializadora respecto a su volumen de facturación, en cambio no espera encontrar lo mismo en una empresa de promoción de viviendas donde el margen sobre ventas es superior.
- Consideraciones de relaciones entre variables internas de la empresa:
 - Entre elementos de información financiera. El auditor sobre la base del conocimiento de la empresa puede realizar comparaciones sobre variables que pueden ser predecibles y que apenas varían sin alteraciones sustanciales como, por ejemplo, los porcentajes del margen bruto.

- Entre elementos de información financiera e información no financiera relevante. La relación entre costes salariales y el número de empleados.

III. REQUERIMIENTOS

La decisión acerca de los procedimientos de auditoría que se han de aplicar, incluida la decisión de utilizar o no procedimientos analíticos sustantivos, se basa en el juicio del auditor sobre la eficacia y eficiencia esperadas para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo. Los requerimientos en el diseño y la aplicación de procedimientos analíticos están en función de:

- Los riesgos valorados.
- Las pruebas en detalle que se hayan realizado en su caso.
- La fiabilidad de los datos de partida, teniendo en cuenta: fuente, comparabilidad, naturaleza, relevancia de la información disponible así como los controles relativos a su preparación.

Nota: El auditor puede indagar ante la dirección sobre la disponibilidad y fiabilidad de la información que pueda precisar para la aplicación de procedimientos. El auditor, por tanto, ha de estar seguro de que los datos están adecuadamente preparados.

- Expectativas de las cantidades registradas o ratios.
- Diferencias encontradas entre las cantidades registradas y los valores esperados que se consideran aceptables.

IV. IDONEIDAD DE PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS ESPECÍFICOS PARA DETERMINADAS AFIRMACIONES

El auditor, como ya se ha indicado con anterioridad, dispone de una serie de pruebas de auditoría a su disposición para incorporar en el diseño y en la aplicación de su plan de auditoría. En algunas situaciones los procedimientos analíticos tendrán mejor aplicación para la obtención de la evidencia de auditoría ante los riesgos evaluados. Algunas de las situaciones más idóneas son:

- Cuando la empresa tiene grandes volúmenes de transacciones que tienden a ser previsibles en el tiempo.
- Posibilidad de utilización de modelos predictivos para algunas variables, relaciones o partidas. Ejemplo: Cálculo de costes salariales, márgenes de beneficio, etc.
- Algunos procedimientos proporcionan altos niveles de seguridad respecto a otros. Ejemplo: Los procedimientos analíticos que comporten la previsión de los ingre-

tos totales por arrendamientos de un edificio dividido en apartamentos, tomando en consideración los precios de alquiler, el número de apartamentos y la tasa de ocupación, pueden proporcionar evidencia convincente y eliminar la necesidad de realizar más verificaciones mediante pruebas de detalle, siempre que los elementos se verifiquen adecuadamente.

- En los casos en los que la naturaleza de la afirmación y de la valoración realizada por el auditor del riesgo son propicias. Si el auditor no confiara en el proceso de cálculo del pago de los intereses por parte de dos entidades debería de realizar un procedimiento analítico sustantivo.
- Cuando hay que aplicar otras pruebas en detalle. Ejemplo: Al comprobar la clasificación por antigüedad de las cuentas de clientes, el auditor puede realizar una prueba de detalle sobre cobros posteriores para determinar la cobrabilidad de las cuentas a cobrar.

V. FIABILIDAD DE LOS DATOS

La fiabilidad de los datos se ve afectada por su procedencia y naturaleza, y depende de las condiciones en las que se obtienen. Los factores claves que son relevantes para la fiabilidad son:

- La fuente de la información disponible. Siempre será más fiable si los datos del año anterior nos lo proporciona un auditor de cuentas que un auditor interno, ya que el auditor de cuentas es una fuente externa a la entidad.
- La comparabilidad de la información disponible. Ejemplo: En la comparabilidad de los datos de la empresa, sector, tamaño. En dicha comparación es de esperar que se encuentren datos fiables de la empresa en los casos en los que existan otras entidades del mismo tamaño y sector.
- La naturaleza y la relevancia de la información disponible. Si el auditor dispone de datos de las cuentas anuales respecto al beneficio, puede hacerse una idea del beneficio esperado de la empresa y, por lo tanto, dicha información será más fiable que sino se presentan unos objetivos de beneficios esperados.
- Los controles sobre la preparación de la información diseñada para asegurar su integridad, exactitud y validez.

VI. EVALUACIÓN PARA DETERMINAR LAS EXPECTATIVAS

Las cuestiones relevantes para la evaluación por parte del auditor de si la expectativa puede definirse con la suficiente precisión como para identificar una incorrección, que de forma agregada con otras puede llevar a que los estados financieros contengan una incorrección material, son:

- La exactitud con la que pueden preverse los resultados esperados de los procedimientos analíticos sustantivos. Ejemplo: Algunos tipos de gastos son más favorables a la comparación por esperar de ellos un valor más ajustado que de otros. Ejemplo: Los gastos de limpieza y de teléfono.
- El nivel hasta el que se puede desagregar la información. Serán más eficaces los procedimientos sustantivos aplicados a una parte de la empresa, como un departamento o una línea de producción, para determinar su coste total unitario por hora que realizarlo para la empresa en su conjunto.
- La disponibilidad de la información, tanto financiera como no financiera. Para diseñar algunos procedimientos sustantivos que incluyan relaciones entre variables financieras y no financieras deberá de comprobarse la disponibilidad de dicha información. Por ejemplo: El número de unidades en el almacén es un dato que tiene una alta probabilidad de que esté disponible en la empresa, en cambio, los gastos energéticos de las máquinas o de un departamento no es un dato que las empresas suelen medir.

NIA-ES 530. MUESTREO DE AUDITORÍA

Javier Briones Ortega

Socio CB Auditores & Consultores

Profesor de la UDIMA

EXTRACTO

La finalidad del uso del muestreo por parte del auditor es conseguir obtener una base razonable que le permita llegar a conclusiones sobre el conjunto total del que se selecciona una muestra, permitiendo al auditor obtener y evaluar la evidencia de auditoría con el fin de alcanzar una conclusión que sea representativa. Se propone que el muestreo se lleve a cabo mediante enfoques de muestreo estadísticos o no estadísticos. La norma propone unos pasos para realizarlos: diseño, tamaño y selección de la muestra, aplicación de procedimientos de auditoría, investigación de la naturaleza y causas de las incorrecciones, extrapolación de las incorrecciones y su evaluación con respecto a los resultados de la muestra.

Palabras claves: muestreo de auditoría y técnicas de muestreo.

ISA 530. AUDIT SAMPLING

ABSTRACT

The purpose of the use of sampling by the auditor is to obtain a reasonable basis to enable conclusions about the entire set from which a sample is selected, allowing the auditor to obtain and evaluate audit evidence to reach a conclusion be representative. It is proposed that the show is performed using statistical approaches or statistical displayed. The rule proposes steps to achieve them: design, size and sample selection, implementation of audit procedures, investigate the nature and causes of the inaccuracies, extrapolation of the misstatement and evaluation regarding the results of the sample.

Keywords: audit sampling and sampling techniques.

Sumario

1. Introducción: objetivos y términos
2. Requerimientos
3. Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

1. INTRODUCCIÓN: OBJETIVOS Y TÉRMINOS

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 530 sobre el «Muestreo de auditoría» es de aplicación en los supuestos en los que el auditor decide emplear este procedimiento, el muestreo, para la realización de determinados procedimientos de auditoría. Este muestreo, a través de medios estadísticos y no estadísticos, permite al auditor identificar una muestra de auditoría, llevar a cabo pruebas de controles y de detalle, y evaluar los resultados de dicha muestra.

La NIA debe interpretarse de manera conjunta con la NIA 200 sobre «Objetivos globales del auditor independiente y la realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría». Asimismo, esta NIA se complementa con la NIA 500 sobre «Evidencia de auditoría», referente a la responsabilidad del auditor al diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para conseguir conclusiones que justifiquen su opinión en el informe, para lo que se determinan los medios de los que dispone el auditor para seleccionar elementos que permitan realizar comprobaciones, entre los que se encuentra la del objeto de estudio, el muestreo.

El **objetivo** del uso del muestreo por parte del auditor es conseguir obtener una base razonable que le permita llegar a conclusiones sobre el conjunto total o población del que se selecciona una muestra.

El muestreo de la auditoría permite al auditor obtener y evaluar la evidencia de auditoría sobre una determinada característica de los elementos seleccionados con el fin de alcanzar una conclusión con respecto a la población de la que se ha extraído la muestra. Este muestreo puede llevarse a cabo mediante enfoques de muestreo estadístico o no estadístico.

Entre los **términos** incluidos en esta NIA merecen destacarse los siguientes:

- a) *Muestreo de auditoría (muestreo)*. Es la aplicación de procedimientos de auditoría a elementos del total (inferior al 100 %) de un conjunto o población que es suficientemente relevante para la auditoría, permitiendo proporcionar al auditor una base razonable a través de la cual determinar unas conclusiones sobre el total de elementos o población.
- b) *Población*. Conjunto total o completo de los datos de entre los que se selecciona una muestra y sobre el cual el auditor espera obtener conclusiones generales.
- c) *Riesgo de muestreo*. Existe el riesgo de que las conclusiones del auditor basadas en una muestra difieran en cierto grado de las conclusiones que se conseguirían aplicando los

mismos procedimientos a la población. Son las denominadas «conclusiones erróneas» al aplicar pruebas de controles que concluyan que los controles son más eficaces de lo que realmente son o, al contrario, afectando a la eficacia de la auditoría.

- d) *Riesgo ajeno al muestreo*. Supuestos en los que el auditor llegue a conclusiones erróneas por causas no vinculadas a los riesgos de muestreos anteriormente mencionados.
- e) *Anomalía*. Incorrección o desviación que no se entiende como representativa de la población.
- f) *Unidad de muestreo*. Elementos que forman parte de una población.
- g) *Muestreo estadístico*. Muestreo que selecciona aleatoriamente los elementos de la muestra y al que se aplican teorías de probabilidad para evaluar los resultados de la muestra (incluyendo la evaluación del riesgo de muestreo).
- h) *Estratificación*. División que se realiza de una población en subpoblaciones, entendiendo que cada una de las divisiones es una unidad de muestreo con características similares.
- i) *Incorrección tolerable*. Importe establecido por el auditor con el fin de determinar un grado adecuado de seguridad de que las incorrecciones existentes en la población no superan dicho importe.
- j) *Porcentaje de desviación tolerable*. Porcentaje de desviación, determinado por el auditor, en los procedimientos de control, con el fin de obtener un grado adecuado de seguridad de que el porcentaje real de desviación existente en la población no se ve superado.

2. REQUERIMIENTOS

- a) Diseño, tamaño y selección de la muestra de elementos a comprobar:

El *diseño* de la muestra tendrá que tener en cuenta:

- El objetivo del procedimiento de auditoría. Ejemplo: Si nuestro objetivo es una prueba de control, podemos pensar que no se requiere tanta exactitud si hacemos un procedimiento sustantivo como el inventario de un almacén.
- Las características de la población de la que extraerá la muestra. Ejemplo: Normalmente encontramos una población discreta como número de piezas, monedas, billetes, máquinas, etc., pero también puede encontrarse poblaciones continuas cuya contabilización difiere sensiblemente, así como su sistema de conteo utilizando volúmenes o simplificándolo a unidades contenedoras como, por ejemplo, líquidos o materias primas.

El *tamaño* tendrá que ser el suficiente para reducir el riesgo del muestreo a un nivel relativamente bajo.

La *selección de la muestra* se llevará a cabo de tal manera que todas las unidades del muestreo de la población puedan ser seleccionadas, para ello es importante que todas las unidades estén accesibles para ser revisadas e inspeccionadas.

b) Aplicación de procedimientos de auditoría:

El auditor aplicará aquellos procedimientos de auditoría que estime más pertinentes para su trabajo y para alcanzar sus objetivos a cada elemento de la muestra seleccionada. En el caso en el que dicho procedimiento no sea aplicable a dicho elemento de la muestra, se aplicará otro procedimiento alternativo, y, si a pesar de ello los procedimientos seleccionados no son posibles de aplicar, el auditor tratará dicho elemento como una desviación con respecto al control prescrito (en los supuestos de pruebas de controles) o de incorrección (en las pruebas de detalle). Ejemplo: Realizamos una muestra para evaluar si el sistema de detección de fuga de agua de un tanque de almacenamiento de aceite de una cooperativa es correcto, eligiendo tres tanques, dos de ellos disponen de un sistema de doble bañera, de tal manera que se pueden recoger las fugas no intencionadas del sistema productivo y cuyo sistema de control ha previsto, de tal manera que podemos satisfacernos de la eficacia de dicho control, sin embargo, un tercer tanque, por ser de un tamaño inferior, no dispone de un sistema de recogida de fugas y, por lo tanto, deberemos realizar otra prueba distinta a la empleada para comprobar la desviación.

c) Naturaleza y causa de las desviaciones e incorrecciones:

El auditor deberá investigar la naturaleza y las causas de las desviaciones o incorrecciones, evaluando su posible efecto sobre la auditoría, en especial sobre el fin del procedimiento de auditoría.

Existe una mínima posibilidad de que el auditor entienda que dicha incorrección o desviación en una muestra es una anomalía, por lo que será necesaria la aplicación de procedimientos adicionales para obtener la evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que la incorrección o desviación no afecta al resto de la población. Ejemplo: En una muestra escogida puede haber un error en la recogida de los datos para la muestra o, simplemente, puede darse la casualidad de que coincidan varios errores en la misma muestra y haga que no tengamos confianza, por ejemplo, en el control interno de un recuento de monedas automático mediante arqueado de caja en monedas y billetes. Si tenemos en cuenta que la posibilidad de error puede ser en torno al 96 % debido a un posible deterioro de las monedas o billetes que no detecte el sistema automático contador, si casualmente disponemos de dos errores en la misma muestra, el auditor ha de revisar si es debido al sistema de conteo o a que realmente se gestiona mal la caja, por tanto, realizará una prueba manual sobre aquellas posibles anomalías para cerciorarse de si efectivamente fueron tales.

d) Extrapolación de las incorrecciones.

El auditor extrapolará las incorrecciones localizadas de la muestra a la población en los casos de pruebas de detalle.

e) Evaluación de los resultados del muestreo de auditoría.

El auditor evaluará los resultados del muestreo de la auditoría y si el proceso utilizado para llevar a cabo el mismo ha permitido extraer conclusiones sobre la población.

3. GUÍA DE APLICACIÓN Y OTRAS ANOTACIONES EXPLICATIVAS

a) Definiciones:

Los *riesgos ajenos al muestreo* pueden ser:

- La utilización de procedimientos de auditoría inadecuados.
- La interpretación errónea de la evidencia de auditoría.
- La falta de reconocimiento de una incorrección o una desviación.

Las *unidades de muestreo* pueden ser:

- Elementos físicos (ex. Abonos en extractos bancarios o facturas de venta).
- Unidades monetarias.

El auditor tendrá que determinar una *incorrección tolerable*, la cual se deriva de la aplicación de la importancia relativa para la ejecución del trabajo a un determinado procedimiento de muestreo, siguiendo la NIA 320 sobre «Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría». Dicha incorrección tolerable puede ser una cifra inferior o igual a la importancia relativa para la ejecución del trabajo.

b) Diseño, tamaño y selección de la muestra de elementos a comprobar.

Para el *diseño* de la muestra:

- Se tendrá en cuenta el objetivo que se pretende alcanzar al utilizar el muestreo, y será necesario tener en cuenta los procedimientos de auditoría que se adecúan mejor a dicho objetivo.
- Al considerar las características de una población para las pruebas de controles, se tendrá en cuenta el porcentaje de desviación esperado sobre la base del conocimiento del auditor de los controles relevantes o teniendo en cuenta un examen de un pequeño número de elementos de población (ex. Si el

porcentaje de desviación esperado es inaceptablemente elevado, el auditor, en general, no realizará pruebas de controles).

- Se podrá utilizar muestreo estadístico o no estadístico según determine el auditor.
- Según las características de la población, el auditor puede establecer realizar una estratificación o una selección ponderada por el valor.

En relación con esta última consideración sobre la posibilidad de llevar a cabo estratificación o selección ponderada de valor, la NIA (anexo 1) ofrece algunas orientaciones:

- La estratificación (al dividir la población en subconjuntos con ciertas características que las identifica) reduce las múltiples variedades de elementos que pueden formar parte de un conjunto, y permite reducir la muestra sin aumentar el riesgo en el muestreo.
 - Al realizar las pruebas de detalle se suele recurrir a la estratificación en función del valor monetario, permitiendo focalizar el estudio en los elementos de mayor valor que pueden contener más incorrecciones potenciales en cuanto a sobrevaloración.
 - Los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados a una muestra de elementos de un solo estrato solo pueden extrapolarse a los elementos que forman parte de ese estrato. Para una extrapolación general sería necesario considerar el riesgo de incorrección material en relación con otros estratos que forman la población. Un ejemplo sería que el 20 % de los elementos de la población pueden representar el 90 % del valor del saldo contable, pudiendo, al examinarse la muestra del 20 %, extrapolarla al 90 %.
 - Asimismo, las incorrecciones aparecidas en cada estrato se extrapolan a dicho estrato. El conjunto de las mismas se combina para ver el efecto sobre la totalidad de las transacciones.
- La selección ponderada de valor se basa en considerar como unidad de muestreo las unidades monetarias individuales que formen la población, por ejemplo, el saldo de cuentas a cobrar.
 - Es ventajoso este tipo de selección, dado que permite centrar el esfuerzo en los elementos de mayor valor, pudiendo reducir el tamaño de la muestra.
 - Suele utilizarse este enfoque junto con el método de selección de muestras sistémico, y su eficiencia es máxima cuando la selección de los elementos es aleatoria.

El *tamaño* de la muestra se ve afectado por el nivel de riesgo de muestreo que el auditor está dispuesto a aceptar (cuanto menor sea el riesgo a asumir, mayor deberá ser la muestra), ya que las probabilidades de encontrar error aumentan cuanto mayor porcentaje de población se analiza.

Dicho tamaño podrá determinarse mediante una fórmula con base estadística, o mediante aplicación de juicio profesional.

En este punto la NIA recoge el anexo 2 sobre «Ejemplos de factores que influyen en el tamaño de la muestra para pruebas de controles» y el anexo 3 sobre «Ejemplos de factores que influyen en el tamaño de la muestra para pruebas de detalle».

En el anexo 2 mencionado se establecen los factores que el auditor puede considerar a la hora de determinar el tamaño de la muestra para las pruebas de controles, y que deberán tenerse en cuenta de manera conjunta. Los factores que incrementan el efecto en el tamaño de la muestra son:

- Un incremento de la medida en que la valoración del riesgo realizada por el auditor tiene en cuenta los controles relevantes. Cuanto mayor sea el grado de seguridad que el auditor pretenda obtener de la eficacia operativa de los controles, menor será su valoración del riesgo de incorrección material, y mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.
- Un incremento en el porcentaje de desviación esperado en la población que se ha de comprobar. Cuanto mayor sea el porcentaje de desviación esperado, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra para que el auditor pueda realizar una estimación razonable del porcentaje de desviación real.
- Un incremento del grado de seguridad deseado por el auditor de que el porcentaje de desviación existente en la población no supera el porcentaje de desviación tolerable. Cuanto mayor sea el grado de seguridad deseado por el auditor de que los resultados de la muestra sean indicativos de la incidencia real de la desviación en la población, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.

El factor que disminuye el efecto del tamaño de la muestra es un incremento en el porcentaje de desviación tolerable (cuanto menor sea el porcentaje de desviación tolerable, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra), y el que tiene un efecto insignificante es un incremento en el número de unidades de muestreo de la población (en el caso de poblaciones grandes, el tamaño real de la población tiene poco o ningún efecto sobre el tamaño de la muestra).

En el anexo 3, «Ejemplos de factores que influyen en el tamaño de la muestra para pruebas de detalle», se establecen los factores que el auditor ha de tener en cuenta a la hora de determinar el tamaño de la muestra para pruebas de detalle, los cuales han de ser considerados conjuntamente. Los factores que incrementan el efecto en el tamaño de la muestra son:

- Un incremento del riesgo de incorrección material valorado por el auditor. Cuanto mayor sea el riesgo de incorrección material valorado por el auditor, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.
- Un incremento del grado de seguridad deseado por el auditor de que la incorrección existente en la población no supere la incorrección tolerable. Cuanto mayor sea el grado de seguridad requerido por el auditor de que los resultados de la muestra sean indicativos del importe real de la incorrección existente en la población, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.
- Un incremento del importe de la incorrección que el auditor prevé encontrar en la población. Cuanto mayor sea el importe de la incorrección que el auditor prevé encontrar en la población, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra, con el fin de realizar una estimación razonable del importe real de la incorrección existente en la población.

El efecto disminuye cuando existe:

- Un incremento en el empleo de otros procedimientos sustantivos dirigidos a la misma afirmación. Cuanto más confíe el auditor en otros procedimientos sustantivos para reducir a un nivel aceptable el riesgo de detección relativo a una determinada población, menor será el grado de seguridad que requerirá el auditor del muestreo y, por tanto, el tamaño de la muestra puede ser más pequeño.
- Un incremento de la incorrección tolerable. Cuanto menor sea la incorrección tolerable, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.
- Estratificación de la población cuando resulte adecuado. Cuando exista una amplia variedad en el valor monetario de los elementos de la población, puede ser útil estratificar la población; la suma de las muestras de los diversos estratos será menor que el tamaño de la muestra que habría sido necesaria para alcanzar un nivel dado de riesgo de muestreo si se hubiese extraído una muestra del conjunto de la población.

En lo referente al número de unidades de muestreo de la población, en el caso de poblaciones grandes, el tamaño real de la población tiene poco o ningún efecto sobre el tamaño de la muestra.

En cuanto a la *selección de elementos a comprobar* en los casos de:

- Muestreo estadístico. Los elementos de la muestra se seleccionan de modo que cada unidad de muestra tenga una probabilidad conocida de ser seleccionada.
- Muestreo no estadístico. Se hace uso del juicio para seleccionar los elementos de la muestra. A veces, este método de selección es más idóneo debido a que el auditor tiene elementos de juicio subjetivos, como la intuición, que

se le escapan a la ciencia estadística, como, por ejemplo, operaciones financieras de compra-venta cercanas a la fecha de cierre, que nos hacen intuir que la empresa está nivelando sus variaciones de materia prima que no se corresponden con transacciones reales, por lo que es posible que el auditor inspeccione algunas de ellas como prueba en detalle.

Es importante que el auditor seleccione una muestra representativa para evitar el sesgo mediante la elección de elementos de la muestra que tengan características típicas de la población. Por ejemplo, no tiene sentido evaluar operaciones extraordinarias de ventas no convencionales que han sido seleccionadas en un muestreo estadístico. El auditor, previsiblemente, repasará los resultados de las muestras escogidas mediante técnica de muestreo para evitar dicho sesgo.

Existe un amplio número de métodos de selección de muestras entre los que se pueden mencionar los siguientes:

- Selección aleatoria (por ejemplo, mediante tablas de números aleatorios).
- Selección sistemática, dividiendo el número de unidades de muestreo de la población entre el tamaño de la muestra para obtener un intervalo de muestreo. Habrá que verificar si las unidades de muestreo de la población no están estructuradas de tal modo que el intervalo de muestreo corresponda a un determinado patrón de población. Asimismo, se suele recomendar, para que sea una verdadera muestra aleatoria, la utilización de herramientas informáticas que generen esos números aleatorios o de tablas de números aleatorios.
- Muestreo por unidad monetaria o ponderada por valor.
- Selección incidental, por la cual el auditor selecciona la muestra sin recurrir a una técnica estructurada. No está recomendada en los casos de muestreo estadístico.
- Selección en bloques, a través de la cual se aplica la selección de uno o varios bloques de elementos contiguos de la población. No se puede utilizar en el muestreo estadístico.

c) Aplicación de procedimientos de auditoría.

El auditor aplicará el procedimiento de auditoría adecuado a la muestra. Este no podrá llevarse a cabo cuando no se tenga la información relativa a dicho elemento, por ejemplo, la pérdida de la documentación, si bien puede obtenerse a través de un procedimiento alternativo si no se ha recibido solicitud de confirmación positiva.

d) Naturaleza y causa de las desviaciones e incorrecciones.

Es importante tener en cuenta la naturaleza y las causas de las desviaciones e incorrecciones, dado que puede ser que dichas desviaciones o incorrecciones tengan una característica común (por ejemplo, el periodo de tiempo o el tipo de transac-

ción), por lo que puede utilizar los mismos procedimientos de auditoría a todos esos elementos. Sin obviar que dichas desviaciones o incorrecciones pueden ser intencionadas y pueden indicar la posibilidad de fraude.

e) Extrapolación de las incorrecciones.

El auditor debe extrapolar las incorrecciones al conjunto de la población para obtener una visión general de la incorrección, excepto en los casos:

- En los que se determine que sea una anomalía.
- De desviaciones de prueba de controles. La NIA 330 sobre «Respuestas del auditor a riesgos valorados» proporciona orientaciones para el caso de que se detecten desviaciones con respecto a controles en los que el auditor tiene previsto confiar.

f) Evaluación de los resultados del muestreo de auditoría.

En la evaluación de los resultados del muestreo de la auditoría se tendrá que valorar:

- En el caso de pruebas de controles, un porcentaje de desviación inesperadamente elevado de la muestra puede llevar a un incremento del riesgo valorado de incorrección material (salvo que se obtenga evidencia de auditoría adicional que apoye la valoración inicial).
- En el caso de pruebas de detalle, una incorrección de un importe inesperadamente elevado en una muestra puede llevar al auditor a considerar que, por ejemplo, un tipo de transacción contiene una incorrección material (salvo que se obtenga evidencia de auditoría adicional que apoye la valoración inicial).
- En los casos de prueba de detalle, la suma de la incorrección extrapolada y, en su caso, la incorrección anómala son la mejor estimación del auditor de la incorrección existente en la población. Cuanto más se aproxime esta suma a la incorrección tolerable, mayor será la probabilidad de que la incorrección existente en la población pueda superar la incorrección tolerable.
- Si la incorrección extrapolada es mayor que la expectativa de incorrección utilizada por el auditor para determinar el tamaño de la muestra, el auditor puede concluir que existe un riesgo de muestreo inaceptable de que la incorrección existente en la población sea mayor que la incorrección tolerable.

En los supuestos en los que el auditor determine que el muestreo no ha dado lugar a base razonable para alcanzar conclusiones sobre la población, el auditor podrá:

- Solicitar a la dirección que investigue las incorrecciones identificadas y la posibilidad de que existan incorrecciones adicionales, y que realice los ajustes que sean necesarios.

- Adaptar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría para conseguir el grado de seguridad necesario, por ejemplo, aumentando la muestra o llevado a cabo controles alternativos.

SEGUNDO EJERCICIO RESUELTO DEL PROCESO SELECTIVO PARA EL INGRESO EN EL CUERPO DE TÉCNICOS DE HACIENDA (PROMOCIÓN INTERNA)

Ángel González García

Profesor del CEF

[Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso, por el sistema de promoción interna, en el Cuerpo Técnico de Hacienda, convocado por la Resolución de 11 de noviembre de 2013 (BOE de 26 de noviembre)].

Sumario

- Caso 1. Contabilidad de sociedades.** Dividendos a cuenta, dividendo complementario, ampliación de capital con aportaciones dinerarias, operaciones con la cartera de negociación y ampliación de capital con cargo a reservas.
- Caso 2. Contabilidad financiera.** Adquisición de inversiones inmobiliarias, amortización y expropiación forzosa.
- Caso 3. Contabilidad financiera.** Activos no corrientes mantenidos para la venta, deterioro y venta. Obra audiovisual, precio de adquisición y deterioro.
- Caso 4. Contabilidad financiera.** Liquidación del Impuesto sobre Sociedades, gastos devengando por el Impuesto sobre Sociedades y contabilización.
- Caso 5. Matemática financiera.**

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

Contabilidad de sociedades

APARTADO 1

La sociedad anónima Camporreal, que se dedica a la elaboración y venta de productos alimenticios, presenta el 31 de diciembre de 20X2 el siguiente balance de situación, expresado en euros:

	Activo	Patrimonio neto y pasivo	
2.000.000	Desarrollo	Capital social	100.000.000
90.000.000	Fondo de comercio	Prima de emisión de acciones	400.000.000
10.000.000	Otro inmovilizado intangible	Reserva legal	15.000.000
200.000.000	Inmovilizado material	Reservas voluntarias	15.000.000
30.000.000	Inversiones financieras a largo plazo	Reserva por fondo de comercio	30.000.000
1.000.000	Activos no corrientes mantenidos para la venta	Acciones propias	(20.000.000)
200.000.000	Existencias	(Resultado negativo del ejercicio)	(10.000.000)
47.000.000	Otro activo corriente	(Dividendo activo a cuenta)	(3.000.000)
		(Resultados negativos ejercicios anteriores)	(50.000.000)
		Subvenciones, donaciones y legados	5.000.000
		Provisiones a largo plazo	15.000.000
		Otro pasivo no corriente	30.000.000
		Provisiones a corto plazo	10.000.000
		Otro pasivo corriente	43.000.000
580.000.000	Total	Total	580.000.000

Información complementaria referida al contenido del balance:

- Las acciones tienen un valor nominal de 1 euro.
- La sociedad posee 5.000.000 de acciones propias, adquiridas a lo largo del ejercicio.
- Las inversiones financieras a largo plazo recogen, entre otras partidas, 10.000 acciones de la sociedad Laaceituna mantenidas para negociar. El precio de compra fue de 4 euros cada una, siendo su valor al cierre del ejercicio 20X2 de 6 euros cada una.

Operaciones realizadas en el ejercicio 20X3:

1. El 1 de febrero de 20X3 se celebra la junta general de accionistas y toma, entre otros, los siguientes acuerdos que se ejecutarán a lo largo del ejercicio:
 1. Las pérdidas del ejercicio se destinan a resultados negativos de ejercicios anteriores.
 2. Acuerda repartir un dividendo complementario a las acciones en circulación de 0,20 euros cada una, respetando la legalidad vigente.
 3. Acuerda ampliar capital, lo que hará efectivo más adelante. Se emitirán acciones del mismo valor nominal que las antiguas, a 6 euros cada una. La proporción de la ampliación será de 2 acciones nuevas por cada 5 antiguas en circulación.
2. El 15 de febrero de 20X3 abona el dividendo acordado a los accionistas, a través de bancos.
3. El 1 de marzo de 20X3 la sociedad Laaceituna aporta a la sociedad 10.000.000 de euros, como compromiso en firme de que acudirá a la ampliación suscribiendo las acciones que le correspondan y parte de las que no cubran el resto de accionistas.
4. El 1 de abril de 20X3 se revisa el precio de emisión de las acciones, de acuerdo con la cotización en estos momentos de las acciones antiguas que se fija en 5 euros la acción. En el primer plazo se suscriben la mitad de las acciones previstas. En el segundo plazo, ya libre del ejercicio del derecho preferente, se suscribe otro 30 % sobre lo previsto. Se abonan por gastos de procedimiento 6.000 euros.
5. El 1 de mayo de 20X3 recibe las acciones que le corresponden de la sociedad Laaceituna por la ampliación de capital totalmente liberada, en la proporción de 4 acciones nuevas por cada 10 antiguas. Abona por esta operación 200 euros al gestor.
6. El 1 de junio de 20X3 vende en la Bolsa la mitad de las acciones de Laaceituna, que posee como inversión mantenida para negociar, al precio de 7 euros cada una, con cobro por bancos.
7. Al cierre del ejercicio las acciones de Laaceituna cotizan en el mercado de valores a 8 euros cada una.

APARTADO 2

La sociedad Laaceituna posee al cierre del ejercicio 20X2, entre otras partidas, 10.000 acciones de la sociedad Camporreal, calificadas de disponible para la venta. En el momento de la compra pagó por cada acción 6 euros. Al cierre del ejercicio 20X2 las acciones cotizan en el mercado secundario de valores a 5 euros la acción.

Operaciones realizadas en el ejercicio 20X3:

1. El 1 de febrero de 20X3 la sociedad asiste a la junta general de accionistas de la sociedad Camporreal y tiene conocimiento de todos los acuerdos tomados en la misma.
2. El 15 de febrero de 20X3 cobra el dividendo correspondiente a las acciones que posee de la sociedad Camporreal.
3. El 1 de marzo de 20X3 aporta a la sociedad Camporreal 10.000.000 de euros, como compromiso en firme de suscripción futura de acciones.
4. El 1 de abril de 20X3 suscribe las acciones que le corresponden en la ampliación de capital de la sociedad Camporreal, aplicando el anticipo efectuado en su día.
5. El 1 de mayo de 20X3 realiza una ampliación de capital totalmente liberada con cargo a reservas disponibles, producto de la retención de beneficios. La proporción de la ampliación es de 4 acciones nuevas por cada 10 acciones antiguas. En total emite 6.000.000 de acciones de nominal 1 euro.
6. El 31 de diciembre de 20X3 las acciones de Camporreal cotizan en la Bolsa de valores a 7 euros cada una.

Trabajo a realizar

Realice las anotaciones contables que corresponda, siguiendo el orden señalado en los puntos anteriores, en ambas sociedades.

(Para la resolución de este supuesto no es necesario que utilice las cuentas de los grupos 8 y 9 del Plan General de Contabilidad.)

(En el caso de que el opositor estime que en algún punto de los apartados anteriores no es preciso realizar ninguna anotación contable, deberá hacerlo constar.)

(El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones.)

SOLUCIÓN

APARTADO 1

De la información complementaria se obtiene la siguiente información sobre la sociedad:

- El capital social está compuesto por 100.000.000 de acciones de 1 euro de valor nominal.
- Tiene 5.000.000 de acciones propias (5 % del capital social) con un coste total de 20.000.000 que supone un coste unitario de 4 euros.
- Posee 10.000 acciones de la sociedad Laaceituna que se han incluido en la categoría de activos financieros para negociar.

OPERACIONES DE LA SOCIEDAD CAMPORREAL

Punto 1

1 de febrero de 20X3. Por la reclasificación del resultado negativo del ejercicio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores	10.000.000	
129	Resultado negativo del ejercicio		10.000.000

En el balance de situación facilitado puede observarse la existencia de la cuenta 557, «Dividendo activo a cuenta» por importe de 3.000.000 que además ya ha sido satisfecho porque ya no está la cuenta de 526, «Dividendo activo a pagar». La regulación de los dividendos a cuenta se encuentra en el artículo 277 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC):

«La distribución entre los socios de cantidades a cuenta de dividendos solo podrá acordarse por la junta general o por los administradores bajo las siguientes condiciones:

a) Los administradores formularán un estado contable en el que se ponga de manifiesto que existe liquidez suficiente para la distribución. Dicho estado se incluirá posteriormente en la memoria.

b) *La cantidad a distribuir no podrá exceder de la cuantía de los resultados obtenidos desde el fin del último ejercicio, deducidas las pérdidas procedentes de ejercicios anteriores* y las cantidades con las que deban dotarse las reservas obligatorias por ley o por disposición estatutaria, así como la estimación del impuesto a pagar sobre dichos resultados».

Dado el alto volumen de resultados negativos de ejercicios anteriores es un tanto extraño, en nuestra opinión, que se haya repartido un dividendo a cuenta, por lo que en el supuesto de haberse infringido este artículo estaríamos ante un caso de responsabilidad de los administradores. El artículo 237 del TRLSC establece al respecto:

«Todos los miembros del órgano de administración que hubiera adoptado el acuerdo o realizado el acto lesivo responderán solidariamente, salvo los que prueben que, no habiendo intervenido en su adopción y ejecución, desconocían su existencia o, conociéndola, hicieron todo lo conveniente para evitar el daño o, al menos, se opusieron expresamente a aquel».

Desde un punto de vista económico, al no haber existido beneficio en el ejercicio, el dividendo a cuenta se asimila a un dividendo con cargo a reservas voluntarias por lo que procede el siguiente asiento:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	3.000.000	
557	Dividendo activo a cuenta		3.000.000

En la junta también se ha aprobado un dividendo complementario, y al igual que en caso del dividendo a cuenta, también procedería encuadrarlo como un dividendo con cargo a reservas, ya que no ha existido resultado positivo en el ejercicio. Además, dado el alto importe del dividendo y que no existen reservas disponibles, la operación final es una devolución de prima de emisión de acciones.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	12.000.000	
110	Prima de emisión o asunción	7.000.000	
526	Dividendo activo a pagar (95.000.000 acciones $\times$ 0,2)		19.000.000

Punto 2

15 de febrero de 20X3. Por el pago del dividendo complementario:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar	19.000.000	
57	Tesorería		19.000.000

Además, en relación con el fondo de comercio, el artículo 273.4 del TRLSC indica:

«En cualquier caso, deberá dotarse una reserva indisponible equivalente al fondo de comercio que aparezca en el activo del balance, destinándose a tal efecto una cifra del beneficio que represente, al menos, un cinco por ciento del importe del citado fondo de comercio. Si no existiera beneficio, o este fuera insuficiente, se emplearán reservas de libre disposición».

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
110	Prima de emisión o asunción	4.500.000	
1143	Reserva por fondo de comercio ($90.000.000 \times 5\%$)		4.500.000

Punto 3

1 de marzo de 20X3.

Por el importe recibido de la sociedad Camporreal, SA a cuenta de la futura ampliación de capital:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	10.000.000	
521-	Deudas a corto plazo por acciones a entregar		10.000.000

Punto 4

1 de abril de 20X3. En esta fecha se inicia la ampliación de capital acordada por la junta. El valor de emisión de las acciones se fija en 5 euros por acción.

- Acciones en circulación: 95.000.000
- Relación canje (2 nuevas $\times$ 5 antiguas)
- Número de acciones a emitir ($95.000.000 \times 2/5$): 38.000.000

Por la emisión de las acciones:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas ($38.000.000 \times 5$)	190.000.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		190.000.000

Por la suscripción de 19.000.000 de acciones en el primer periodo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
1034	Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción (19.000.000 × 5)	95.000.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		95.000.000

Por la suscripción en el segundo plazo de 11.400.000 acciones (30 % de la emisión inicial):

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
1034	Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción (11.400.000 × 5)	57.000.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		57.000.000

Por el desembolso de los accionistas, teniendo en cuenta que se aplica el anticipo recibido de la sociedad Laaceituna:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
521-	Deudas a corto plazo por acciones a entregar	10.000.000	
57	Tesorería	142.000.000	
1034	Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción		152.000.000

Por la reducción del exceso de las acciones emitidas y no suscritas:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	38.000.000	
190	Acciones o participaciones emitidas (190.000.000 – 152.000.000)		38.000.000

Por la inscripción de la ampliación de capital en el Registro Mercantil:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción (30.400.000 × 5)	152.000.000	
100	Capital social (30.400.000 × 1)		30.400.000
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
110	Prima de emisión o asunción ($30.400.000 \times 4$)		121.600.000

Por los gastos de la ampliación de capital:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113/110	Reservas voluntarias o Prima de emisión o asunción	6.000	
57	Tesorería		6.000

Punto 5

1 de mayo de 20X3.

La ampliación de capital realizada por la sociedad Laaceituna es totalmente liberada y en la proporción de 4 nuevas por 10 antiguas por lo que a la sociedad Camporreal le corresponden:

$$10.000 \times 4/10 = 4.000 \text{ acciones}$$

Al tratarse de unas acciones con coste cero, no procede asiento contable, aunque se podría actualizar la cartera a valor razonable en este momento si el enunciado del ejercicio hubiese facilitado su valor razonable. El número de acciones que se poseen de la sociedad Laaceituna es 14.000.

Por los gastos de la operación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
669	Otros gastos financieros	200	
57	Tesorería		200

Punto 6

1 de junio de 20X3. Por la venta de la mitad de las acciones de la sociedad Laaceituna:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería (7.000×7)	49.000	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
...	...		
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		30.000
7630	Beneficios de cartera de negociación		19.000

Punto 7

31 de diciembre de 20X3. Al cierre del ejercicio se poseen 7.000 acciones de la sociedad Laaceituna que están incluidas en la cartera de negociación por lo que deben ajustarse a su valor razonable:

Valor contable	30.000
Valor razonable (7.000 acciones $\times$ 8)	56.000
Beneficio	26.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	26.000	
7630	Beneficios de cartera de negociación		26.000

APARTADO 2

Los saldos iniciales en relación con las 10.000 acciones de inversión en la sociedad Camporreal y que están clasificadas en la categoría de activos financieros disponibles para la venta son los siguientes:

Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (10.000 $\times$ 5)	50.000
Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta 133 [10.000 $\times$ (5 - 6)]	-10.000

Punto 1

1 de febrero de 20X3. Por el dividendo acordado en la junta de Camporeal:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
545	Dividendo a cobrar	2.000	
760	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio (10.000 acciones × 0,2)		2.000

Punto 2

15 de febrero de 20X3. Por el cobro del dividendo de las acciones de Camporeal:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	2.000	
545	Dividendo a cobrar		2.000

Punto 3

1 de marzo de 20X3. Por la aportación «en firme» a cuenta de la futura ampliación de capital que realizará la sociedad Camporeal:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
542	Créditos a corto plazo o Anticipo sobre acciones	10.000.000	
57	Tesorería		10.000.000

Punto 4

1 de abril de 20X3. En la ampliación de capital efectuada por Camporeal le corresponden 2.000.000 de acciones, ya que su valor de emisión ha sido de 5 (10.000.000/5):

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	10.000.000	
542	Créditos a corto plazo o Anticipo sobre acciones		10.000.000

A partir de la ampliación de capital el número de acciones que la sociedad Laaceituna posee de la sociedad Camporreal es de:

$$2.000.000 + 10.000 = 2.010.000 \text{ acciones}$$

Punto 5

1 de mayo de 20X3. En esta fecha, la sociedad Laaceituna realiza una ampliación de capital social con cargo a reservas disponibles, en la proporción de 4 acciones nuevas por cada 10 antiguas (2×5), siendo el número de acciones que se emiten (facilitado por el enunciado) 6.000.000 de acciones.

Por la emisión de las acciones:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas ($6.000.000 \times 1$)	6.000.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		6.000.000

Por la suscripción y entrega de las acciones:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	6.000.000	
190	Acciones o participaciones emitidas ($6.000.000 \times 1$)		6.000.000

Por la inscripción de la operación en el Registro Mercantil:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	6.000.000	
100	Capital social ($6.000.000 \times 1$)		6.000.000

Punto 6

31 de diciembre de 20X3. Esta inversión está incluida en la categoría de activos financieros disponibles para la venta, en los que la valoración posterior es por su valor razonable, sin deducir los costes de transacción en que se pudiera incurrir en su enajenación. Los cambios que se produzcan en el valor razonable se registrarán directamente en el patrimonio neto, hasta que el activo financiero cause baja del balance o se deteriore, momento en que el importe así reconocido se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Valor contable (50.000 + 10.000.000)	10.050.000
Valor razonable (2.010.000 acciones × 7)	14.070.000
Beneficio a patrimonio	4.020.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	4.020.000	
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		4.020.000

Al cierre del ejercicio por la regularización de la cuenta 900:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	4.020.000	
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		4.020.000

El enunciado del supuesto señala que no es necesario que se utilicen las cuentas de los grupos 8 y 9 del Plan General de Contabilidad (PGC) por lo que también sería válida la siguiente solución:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	4.020.000	
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		4.020.000

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

Contabilidad financiera

Operaciones realizadas por la sociedad anónima Nuevaidea, que se dedica a la fabricación de ladrillos:

1. El 1 de abril de 20X4 adquiere un terreno en un lugar próximo a la fábrica, dado el buen precio del mismo. El importe total es de 60.000 euros, de los que 4.000 euros son de una construcción sobre el mismo, y en principio no tiene claro el uso que le dará. Mientras tanto, procede al cierre del mismo con valla metálica que tiene pre-

- visto sustituir dentro de 2 años, junto con la construcción, por otra de mayor consistencia y presencia. El importe de la valla temporal es de 10.000 euros, estando prevista su finalización para dentro de 3 meses.
2. El 1 de julio de 20X4 abona por bancos el precio del terreno y la construcción, así como el coste de la valla, que receptiona en este momento.
 3. El 31 de diciembre de 20X4 el valor de estos elementos es de 75.000 euros.
 4. El 1 de mayo de 20X5 concluye el procedimiento de expropiación, que dio comienzo en el mes de febrero del presente año, por lo que se pone a disposición del organismo público correspondiente toda la inversión. El precio consignado es de 70.000 euros. Sin embargo, la sociedad no está conforme y reclama 75.000 euros, que es el valor que entiende que estima el mercado.
 5. El 1 de octubre de 20X5 se resuelve el recurso en sentido favorable, pero únicamente en parte. En el mismo se establece un pago adicional de 2.000 euros en la valoración de la expropiación y 1.000 euros más de ingreso financiero por el aplazamiento en el cobro. El organismo público hace efectivo en esta fecha el pago correspondiente, junto a las cantidades del aplazamiento.

Trabajo a realizar:

Realice las anotaciones contables que corresponda, siguiendo el orden señalado en los puntos anteriores y en las fechas que aparecen en los mismos.

(Para la resolución de este supuesto no es necesario que utilice las cuentas de los grupos 8 y 9 del PGC.)

(En el caso de que el opositor estime que en algún punto de los apartados anteriores no es preciso realizar ninguna anotación contable, deberá hacerlo constar.)

(El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones).

SOLUCIÓN

Punto 1

1 de abril de 20X4. Por la adquisición del terreno y de la edificación que al no estar afectado a las actividades productivas, administrativas o comerciales califica como una inversión inmobiliaria que inicialmente se valora por el precio de adquisición:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
220	Inversiones en terrenos y bienes naturales	56.000	
221	Inversiones en construcciones	4.000	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		60.000

La construcción de la valla supone mayor importe del terreno. La norma de registro y valoración (NRV) 4.^a «Inversiones inmobiliarias» a efecto de su valoración se remite a las NRV 2.^a y 3.^a del PGC, «Inmovilizado material y normas particulares sobre el inmovilizado material», respectivamente. La NRV 3.^a en su apartado a) «Solares sin edificar» indica:

«a) Solares sin edificar. Se incluirán en su precio de adquisición los gastos de acondicionamiento, como cierres, movimiento de tierras, obras de saneamiento y drenaje, los de derribo de construcciones cuando sea necesario para poder efectuar obras de nueva planta, los gastos de inspección y levantamiento de planos cuando se efectúen con carácter previo a su adquisición, así como, en su caso, la estimación inicial del valor actual de las obligaciones presentes derivadas de los costes de rehabilitación del solar».

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
220	Inversiones en terrenos y bienes naturales (valla)	10.000	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		10.000

Punto 2

1 de julio de 20X4. Por el pago del terreno, de la construcción y de la valla:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	70.000	
57	Tesorería		70.000

Punto 3

31 de diciembre de 20X4. Por la amortización de la construcción y de valla en función de su vida útil:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
682	Amortización de las inversiones inmobiliarias	4.000	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
...	...		
282	Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias (valla) [(10.000/2) × 6/12]		2.500
282	Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias (construcción) [(4.000/2) × (9/12)]		1.500

La NRV 4.^a «Inversiones inmobiliarias» remite para su valoración a la norma de inmovilizado material, la cual señala que se producirá una pérdida por deterioro del valor de un elemento del inmovilizado material cuando su valor contable supere a su importe recuperable, entendido este como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso.

En el caso del enunciado del ejercicio:

Valor contable (70.000 – 4.000)	66.000
Importe recuperable	75.000
Deterioro	No existe

Punto 4

1 de mayo de 20X5. Los elementos del inmovilizado material que sean objeto de un procedimiento de expropiación forzosa se darán de baja cuando se produzca su puesta a disposición mediante la firma del acta de consignación del precio y ocupación, reconociéndose el correspondiente resultado en la cuenta de pérdidas y ganancias, por la diferencia, si la hubiere, entre el valor contable del bien expropiado y la contraprestación recibida.

Teniendo en cuenta que el procedimiento de expropiación forzosa concluye el 1 de mayo, en primer lugar procede realizar la amortización desde enero hasta a esta fecha.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
682	Amortización de las inversiones inmobiliarias	2.333	
282	Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias (valla) [(10.000/2) × (4/12)]		1.667
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
...	...		
282	Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias (construcción) $[(4.000/2) \times (4/12)]$		666

Por el reconocimiento del crédito de la expropiación y de la baja de los activos:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
542	Créditos a corto plazo	70.000	
282	Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias (valla)	4.167	
282	Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias (construcción)	2.166	
220	Inversiones en terrenos y bienes naturales		66.000
221	Inversiones en construcciones		4.000
771	Beneficios procedentes de las inversiones inmobiliarias		6.333

En el supuesto de que el importe final a recibir estuviera condicionado a la resolución de un posterior recurso o litigio, el derecho de cobro adicional solo se reconocerá cuando la sentencia adquiriera firmeza.

Punto 5

1 de octubre de 20X5. Por el reconocimiento del incremento del crédito:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
542	Créditos a corto plazo	3.000	
772	Beneficios procedentes de las inversiones inmobiliarias		2.000
762	Ingresos de créditos		1.000

Por el cobro:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	73.000	
542	Créditos a corto plazo		73.000

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

Contabilidad financiera

La sociedad anónima Lamoderna, que se dedica a la producción y transmisión de todo tipo de programas audiovisuales, realiza las operaciones que se describen a continuación:

APARTADO 1

La sociedad posee un edificio de oficinas para su uso, con un precio de adquisición de 4.000.000 de euros, con una antigüedad de 20 años, cumplidos al cierre del ejercicio anterior, 31 de diciembre de 20X3, y con una amortización acumulada en esa fecha de 2.400.000 euros. Cada año el edificio se amortiza en 120.000 euros.

El 1 de octubre de 20X4 la sociedad cesa toda actividad en el edificio y decide ponerlo a la venta, estimando un tiempo máximo de 8 meses para cumplir este objetivo. Se estima que el valor en uso del edificio de oficinas es de 3.000.000 de euros, mientras que el valor razonable del edificio que se pone a la venta es de 1.500.000 euros y los gastos de la venta estimados se elevan a 200.000 euros.

A 31 de diciembre de 20X4 el valor razonable del edificio es de 1.600.000 euros, los gastos de la venta se mantienen en los mismos valores, pero está previsto que en el momento de la venta el precio del mismo puede rondar 1.700.000 euros.

El 1 de mayo de 20X5 consigue la venta del edificio en 1.620.000 euros, soportando unos gastos de 180.000 euros. Todas las operaciones se efectúan a través de bancos.

APARTADO 2

A lo largo del ejercicio 20X5 la sociedad contrata con otras empresas la producción de 4 series audiovisuales de diferente contenido y para distintas edades, de 20 capítulos cada una, con un coste total de 14.000.000 de euros que abona a través de bancos. El coste total se reparte en la misma cuantía entre todas las series. Todas las series se emitirán a través de los medios audiovisuales de la propia sociedad, libremente y sin coste para las personas que las ven desde su domicilio. La sociedad solo recibe ingresos de la publicidad que emite en los mismos canales y que cobra a las empresas a las que anuncia sus productos.

La serie número 1 podrá emitirse solo una vez, habiendo decidido la sociedad hacerlo íntegramente en este ejercicio.

La serie número 2 solo se podrá emitir dos veces. La sociedad decide hacerlo una vez este año y la segunda vez en el siguiente ejercicio. En la emisión del primer ejercicio, se considera que se consume la serie en un 80 % de su coste y el resto en el segundo ejercicio.

La serie número 3 se emitirá por parte de la sociedad una sola vez, la mitad de los capítulos en este ejercicio y el resto de los capítulos en el ejercicio siguiente. Después intentarán venderla a otra sociedad por un valor equivalente al 40% de su coste, con un beneficio del 200%.

La serie número 4 se almacenará en este ejercicio y no se emitirá hasta el ejercicio siguiente.

A 31 de diciembre de 20X5 la sociedad somete al test de deterioro a las series 2, 3 y 4 y únicamente esta última sufre un deterioro del 20%.

Trabajo a realizar:

Realice las anotaciones contables que corresponda atendiendo a las fechas que aparecen en el enunciado para los dos apartados.

(Para la resolución de este supuesto no es necesario que utilice las cuentas de los grupos 8 y 9 del PGC.)

(El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones.)

SOLUCIÓN

APARTADO 1

La NRV 7.^a, apartado 1, «Activos no corrientes mantenidos para la venta» del PGC indica que la empresa clasificará un activo no corriente como mantenido para la venta si su valor contable se recuperara fundamentalmente a través de su venta, en lugar de por su uso continuado, y siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) El activo ha de estar disponible en sus condiciones actuales para su venta inmediata, sujeto a los términos usuales y habituales para su venta; y
- b) Su venta ha de ser altamente probable, porque concurren las siguientes circunstancias:
 - b1) La empresa debe encontrarse comprometida por un plan para vender el activo y haber iniciado un programa para encontrar comprador y completar el plan.

- b2) La venta del activo debe negociarse activamente a un precio adecuado en relación con su valor razonable actual.
- b3) Se espera completar la venta dentro del año siguiente a la fecha de clasificación del activo como mantenido para la venta, salvo que, por hechos o circunstancias fuera del control de la empresa, el plazo de venta se tenga que alargar y exista evidencia suficiente de que la empresa siga comprometida con el plan de disposición del activo.
- b4) Las acciones para completar el plan indiquen que es improbable que haya cambios significativos en el mismo o que vaya a ser retirado.

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.

1 de octubre de 20X4. Por la amortización desde el inicio del ejercicio hasta la fecha en que se realiza la reclasificación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	90.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (120.000 × 9/12)		90.000

Por la reclasificación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	2.490.000	
580	Inmovilizado (construcción)	1.510.000	
211	Construcciones		4.000.000

Por el cálculo del deterioro:

Valor contable	1.510.000
Valor razonable – gastos	1.300.000
Deterioro	210.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
691	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	210.000	
5990	Deterioro de valor de inmovilizado no corriente mantenido para la venta		210.000

Mientras un activo se clasifique como no corriente mantenido para la venta, no se amortizará, debiendo dotarse las oportunas correcciones valorativas de forma que el valor contable no exceda el valor razonable menos los costes de venta.

31 de diciembre de 20X4. Las correcciones valorativas por deterioro de los activos no corrientes mantenidos para la venta, así como su reversión cuando las circunstancias que las motivaron hubieran dejado de existir, se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias, salvo cuando proceda registrarlas directamente en el patrimonio neto de acuerdo con los criterios aplicables con carácter general a los activos en sus normas específicas.

Valor contable	1.300.000
Valor razonable menos gastos de venta (1.600.000 – 200.000)	1.400.000
Reversión deterioro	100.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
5990	Deterioro de valor de inmovilizado no corriente mantenido para la venta	100.000	
791	Reversión del deterioro del inmovilizado material		100.000

1 de mayo de 20X5. Por la venta:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	1.440.000	
5990	Deterioro de valor de inmovilizado no corriente mantenido para la venta	110.000	
580	Inmovilizado		1.510.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		40.000

APARTADO 2

El tratamiento contable de la obra audiovisual está desarrollado en el apartado sexto de las normas particulares del inmovilizado intangible de la Resolución de 28 de mayo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible, el cual define a las obras audiovisuales como las creaciones expresadas mediante una serie de imágenes asociadas, con o sin sonorización incorporada, que estén destinadas esencialmente a ser mostradas a través de aparatos de proyección o por cualquier otro medio de comunicación pública de la imagen y del sonido, con independencia de la naturaleza de los soportes materiales de dichas obras.

Una obra audiovisual se calificará como **inmovilizado intangible** cuando se destine a servir de forma duradera a la actividad de la empresa por ser objeto de cesión a terceros sin transferir de manera sustancial los riesgos y beneficios asociados a la misma, valorándose por su precio de adquisición o coste de producción según el caso. Deberá amortizarse durante su vida útil a partir del momento en que esté en condiciones de funcionamiento y, salvo prueba en contrario, se presumirá, que no será superior a cinco años.

Una obra audiovisual se calificará como **existencia** cuando se posea para ser vendida o consumida en el curso normal de la explotación, o esté en proceso de producción y esté previsto destinarla a cualquiera de dichas finalidades.

SERIE NÚMERO 1

El supuesto señala que solo podrá ser emitida una sola vez y en este ejercicio por lo que será gasto del ejercicio y su reflejo contable se realizará a través de las cuentas de existencias:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
60-	Compra de series audiovisuales	3.500.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		3.500.000

SERIE NÚMERO 2

En relación con esta serie el enunciado indica que solo se podrá emitir dos veces, una vez este año y otra en el siguiente ejercicio aunque hay que tratarla como existencias, ya que se emitirá a través de los medios audiovisuales de la cadena no cediéndose a terceros.

Por la compra:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
60-	Compra de series audiovisuales	3.500.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		3.500.000

Al cierre del ejercicio por el ajuste de la parte no consumida:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
30	Obra audiovisual ($3.500.000 \times 20\%$)	700.000	
61	Variación de existencias de obra audiovisual		700.000

SERIE NÚMERO 3

El tratamiento es similar a la serie 2 porque tampoco hay cesión a terceros.

Por la compra:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
60-	Compra de series audiovisuales	3.500.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		3.500.000

Al cierre del ejercicio por el ajuste como existencias:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
30	Obra audiovisual	2.450.000	
61	Variación de existencias de obra audiovisual		2.450.000

Valor inicial no consumido ($3.500.000 - 3.500.000/2$)	1.750.000
Coste a recuperar en la venta ($1.750.000 \times 40\%$)	700.000
Valor de las existencias finales	2.450.000

SERIE NÚMERO 4

Por la compra:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
60-	Compra de series audiovisuales	3.500.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		3.500.000

Al cierre del ejercicio por el reflejo de las existencias y su deterioro:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
30	Obra audiovisual ($3.500.000 \times 100\%$)	3.500.000	
61	Variación de existencias de obra audiovisual		3.500.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
693	Pérdidas por deterioro de existencias	700.000	
390	Deterioro de valor de obra audiovisual ($3.500.000 \times 20\%$)		700.000

CASO PRÁCTICO NÚM. 4

Contabilidad financiera

La sociedad anónima Lospuntos presenta la siguiente información referida a los años 4 y 5:

AÑO 4

La sociedad ha tenido un beneficio antes de impuestos de 4.000 euros. Las únicas diferencias entre el resultado contable antes de impuestos y la base imponible son las que se derivan de la siguiente información:

- En el año 4 la sociedad ha contratado el alquiler de determinados bienes en régimen de arrendamiento financiero. El gasto contable reconocido por dichos arrendamien-

tos es de 3.000 euros. Fiscalmente, el arrendamiento está acogido a un régimen fiscal especial que permite deducir un gasto de 4.000 euros, con independencia de cuándo la sociedad impute a la cuenta de pérdidas y ganancias dicho gasto.

- Una amortización dotada de 7.000 euros no será deducible hasta ejercicios futuros.
- La sociedad ha vendido inmovilizados con un beneficio de 4.000 euros. La norma fiscal aplicable permite reducir la base imponible en 1.500 euros al haberse reinvertido el precio de venta de los inmovilizados en bienes equivalentes, y la sociedad se acoge a esta opción.
- En ejercicios previos la sociedad había dotado gastos por deterioros de unos créditos que se consideraban incobrables por importe de 800 euros. Dicho gasto no había sido deducible. En el año 4 el cliente ha abonado el crédito, sin que se haya materializado la pérdida prevista.

En el año 4 la sociedad ha producido deducciones de cuota por importe de 500 euros, aplicables siempre que tenga cuotas previas positivas, o en los 15 ejercicios siguientes.

Las retenciones y pagos fraccionados del impuesto han sido de 200 euros.

AÑO 5

La sociedad tiene un resultado antes de impuestos de 6.000 euros. Las únicas diferencias temporarias son las que se pueden derivar de la siguiente información:

- La sociedad ha vendido inmovilizados que tenían un valor de adquisición de 10.000 euros y amortización acumulada de 8.000 euros. Fiscalmente, la amortización que se había deducido de estos inmovilizados era de 3.000 euros.
- La sociedad ha reconocido gastos por deterioros del valor de las acciones de 700 euros, que no son deducibles hasta ejercicios futuros.
- La sociedad ha adquirido instrumentos financieros disponibles para la venta que, al cierre del ejercicio, han producido una plusvalía de 3.000 euros. La plusvalía no tributa hasta que se vendan.

En el año 5 la sociedad no ha generado deducciones de cuota.

Las retenciones y pagos fraccionados han sido de 100 euros.

Tipo de gravamen y política contable del impuesto: el tipo impositivo es del 30%. En la contabilización del impuesto se reconocen todos los activos y pasivos por impuestos diferidos.

Trabajo a realizar:

- a) Calcular la cuota a pagar o a devolver del año 4.
- b) Contabilizar el Impuesto sobre Sociedades del año 4.
- c) Calcular la cuota a pagar o a devolver del año 5.
- d) Contabilizar el Impuesto sobre Sociedades del año 5.

SOLUCIÓN

A) CALCULAR LA CUOTA A PAGAR O A DEVOLVER DEL AÑO 4

AÑO 4

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades

Beneficio antes de impuestos	4.000
+/- Ajustes	
Arrendamiento financiero (1)	-1.000
Amortización no deducible (2)	7.000
Reinversión de beneficios (3)	-1.500
Deterioro de clientes (4)	-800
Base imponible	7.700
Tipo de gravamen	30 %
Cuota íntegra	2.310
Deducciones	-500
Cuota líquida	1.810
.../...	

.../...

Retenciones y pagos a cuenta	-200
Cuota diferencial	1.610

(1) Arrendamiento financiero.

Gastos contable	3.000
Gasto fiscal	4.000
Ajuste	-1.000

Aunque el enunciado no proporciona todos los datos relativos al contrato de arrendamiento financiero para establecer todos los ajustes de la operación, este tipo de contratos dan lugar inicialmente a ajustes negativos (diferencias temporarias en origen) que posteriormente son positivos (diferencias temporarias en reversión). Desde el punto de vista contable se producen pasivos por diferencias temporarias imponibles.

(2) Amortización no deducible:

En el ejercicio actual:

Gasto contable	7.000
Gasto fiscal	0
Ajuste	7.000

En el ejercicios futuros:

Gasto contable	0
Gasto fiscal	7.000
Ajuste	-7.000

Los ajustes anteriores dan lugar a una diferencia temporaria deducible con origen en el ejercicio actual.

(3) Reinversión de beneficios. Se trata de una minoración de la base imponible en el ejercicio actual exclusivamente, por lo que este ajuste contablemente se trata como una diferencia permanente.

(4) Deterioro de clientes:

En relación con el deterioro de clientes, en ejercicios anteriores:

Gasto contable	800
Gasto fiscal	0
Ajuste	+800

En el ejercicio actual:

Ingreso contable (reversión del deterioro)	800
Ingreso fiscal	0
Ajuste	-800

Este ajuste produjo en los ejercicios anteriores una diferencia temporaria deducible que en el ejercicio actual revierte.

B) CONTABILIZAR EL IMPUESTO DEVENGADO DEL AÑO 4

Por el impuesto corriente del ejercicio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	1.810	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		200
4752	Hacienda Pública, acreedora por Impuesto sobre Sociedades		1.610

Por la diferencia imponible del arrendamiento financiero:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	300	
4790	Pasivos por diferencias temporarias imponibles por arrendamiento financiero ($1.000 \times 30\%$)		300

Por la diferencia deducible de las amortizaciones:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
474	Activos por diferencias temporarias deducibles ($7.000 \times 30\%$)	2.100	
6301	Impuesto diferido		2.100

Por la diferencia temporaria del deterioro:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	240	
474	Activos por diferencias temporarias deducibles por deterioro ($800 \times 30\%$)		240

Y por la regularización de las cuentas del gasto devengado por el Impuesto sobre Sociedades:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente		1.810
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
6301	Impuesto diferido	1.560	
129	Resultado del ejercicio	250	

Resultado contable año 4 = 4.000 – 250 = 3.750

C) CALCULAR LA CUOTA A PAGAR O A DEVOLVER DEL AÑO 5

AÑO 5

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades:

Beneficio antes de impuestos	6.000
+/- Ajustes	
Venta de inmovilizado (1)	-5.000
Deterioro de participaciones (2)	700
Base imponible	1.700
Tipo de gravamen	30 %
Cuota íntegra	510
Deducciones	0
Cuota líquida	510
Retenciones y pagos a cuenta	-100
Cuota diferencial	410
(1) Venta de inmovilizado: El beneficio contable es superior al beneficio fiscal en 5.000 euros, por lo que en el ejercicio actual se realizará un ajuste negativo que compensa los ajustes positivos realizados en ejercicios anteriores en las amortizaciones del inmovilizado. (2) Deterioro de participaciones: El gasto por deterioro produce un ajuste positivo en el ejercicio actual que se traducirá en un ajuste negativo en los ejercicios futuros.	

D) CONTABILIZAR EL IMPUESTO DEVENGADO DEL AÑO 5

Por el gasto por impuesto corriente

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	510	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		100
4752	Hacienda Pública, acreedora por Impuesto sobre Sociedades		410

Por la diferencia temporaria de la venta de inmovilizado:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	1.500	
474	Activos por diferencias temporarias deducibles venta de inmovilizado ($5.000 \times 30\%$)		1.500

Por la diferencia temporaria del deterioro:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
474	Activos por diferencias temporarias deducibles deterioro participaciones ($700 \times 30\%$)	210	
6301	Impuesto diferido		210

Y por la regularización de las cuentas del gasto devengado por el Impuesto sobre Sociedades:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente		510
6301	Impuesto diferido		1.290
129	Resultado del ejercicio	1.800	

$$\text{Resultado contable año 5} = 6.000 - 1.800 = 4.200$$

CASO PRÁCTICO NÚM. 5

Matemática financiera

Para amortizar una deuda de 120.000 euros en cinco años mediante pagos semestrales, ofrecieron hace cuatro años a la sociedad anónima Larrecogida el siguiente plan de amortización:

- Los dos primeros años se pagarán solo los intereses semestrales a un tanto nominal anual del 2 %.
- A partir del tercer año el tipo de interés se revisará anualmente de acuerdo con el euríbor más un 0,25 %.
- El tercer año no se abona ninguna cantidad, siendo el euríbor de este periodo el 1,5 %.
- A partir del cuarto año se pagarán semestralidades constantes, siendo el euríbor el 1,65 %.

Trabajo a realizar:

- a) Construir el cuadro de amortización en estos momentos.
- b) Si al comienzo del quinto año el euríbor es el 1,55 %, recalcular el cuadro de amortización.

SOLUCIÓN

A) CONSTRUIR EL CUADRO DE AMORTIZACIÓN EN ESTOS MOMENTOS

En los dos primeros años solamente se han satisfecho intereses semestralmente por un importe de:

$$120.000 \times 1\% = 12.000$$

En el tercer año no se pagan intereses siendo el tipo de interés nominal que se aplica en el año:

$$1,5\% + 0,25\% = 1,75\%$$

Lo que equivale a un interés semestral de:

$$J(2) = 1,75\%/2 = 0,875\%$$

El capital acumulado al final del año 3 será:

$$120.000 (1 + 0,00875)^2 = 122.109,19$$

A partir del cuarto año se pagan cuatro semestralidades constantes aplicando un interés nominal anual pagadero por semestres de:

$$1,65\% + 0,25\% = 1,9\%$$

$$J(2) = 1,9\%/2 = 0,95\%$$

El importe de la semestralidad es:

$$122.109,19 = \text{Semestralidad } a_{4|0,95\%}$$

$$\text{Semestralidad} = 31.255,75$$

Año	Semestre	Capital vivo inicio	Intereses	Pago	Amortización	Capital vivo final
1	1	120.000,00	12.000,00	12.000,00	0,00	120.000,00
	2	120.000,00	12.000,00	12.000,00	0,00	120.000,00
2	3	120.000,00	12.000,00	12.000,00	0,00	120.000,00
	4	120.000,00	12.000,00	12.000,00	0,00	120.000,00
3	5	120.000,00	1.050,00	0,00	0,00	121.050,00
	6	121.050,00	1.059,19	0,00	0,00	122.109,19
4	7	122.109,19	1.160,04	31.255,75	30.095,71	92.013,48
	8	92.013,48	874,13	31.255,75	30.381,62	61.631,86
5	9	61.631,86	585,50	31.255,75	30.670,25	30.961,61
	10	30.961,61	294,14	31.255,75	30.961,61	0,00

B) SI AL COMIENZO DEL QUINTO AÑO EL EURÍBOR ES EL 1,55 %, RE-CALCULAR EL CUADRO DE AMORTIZACIÓN

$$\text{Tipo de interés nominal anual } 1,55\% + 0,25\% = 1,8\%$$

$$J(2) = 1,8\%/2 = 0,9\%$$

$$61.631,86 = \text{Semestralidad } a_{270,9\%}$$

$$\text{Semestralidad} = 31.232,57$$

Año	Semestre	Capital vivo inicio	Intereses	Pago	Amortización	Capital vivo final
1	1	120.000,00	12.000,00	12.000,00	0,00	120.000,00
	2	120.000,00	12.000,00	12.000,00	0,00	120.000,00
2	3	120.000,00	12.000,00	12.000,00	0,00	120.000,00
	4	120.000,00	12.000,00	12.000,00	0,00	120.000,00
3	5	120.000,00	1.050,00	0,00	0,00	121.050,00
	6	121.050,00	1.059,19	0,00	0,00	122.109,19
4	7	122.109,19	1.160,04	31.255,75	30.095,71	92.013,48
	8	92.013,48	874,13	31.255,75	30.381,62	61.631,86
5	9	61.631,86	554,69	31.232,57	30.677,88	30.953,98
	10	30.953,98	278,59	31.232,57	30.953,98	0,00