

- Problemas en la aplicación de la exención de las indemnizaciones por despido o cese. *Alfonso Sanz Clavijo*
- Modificaciones en IVA para 2015 (y II). *Francisco Javier Sánchez Gallardo*
- Fiscalidad de las sociedades profesionales. *Juan Calvo Vérguez*
- Análisis del nuevo RIS. *Rafael Enric Herrando Tejero*
- Deducción del IVA por *holding* mixtas y pertenencia a un grupo IVA. *Eduardo Verdún Fraile*
- Imprescriptibilidad del derecho de la Administración a comprobar e investigar. *María Coronado Sierra*
- Interposición de sociedades profesionales y elusión fiscal. *Manuel Lucas Durán*
- Cuestiones prácticas sobre la compensación de las BIN en el régimen de consolidación fiscal. *Jacinto Ruiz Quintanilla*
- La regulación del delito contable. *Miguel Ángel Villacorta Hernández*
- NIA-ES 610. Utilización del trabajo de los auditores internos. *Ana Martí Corral*
- NIA-ES 620. Utilización del trabajo de un experto del auditor. *Jesús García Álvaro*
- Caso práctico de Técnicos de Hacienda. *Elena Robledo Encinas, Javier Romano Aparicio y José Tovar Jiménez*

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

Agosto-Septiembre 2015 – Números 389-390

PRESIDENTE EJECUTIVO

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

DIRECTOR

Alejandro Blázquez Lidoy (*Catedrático 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

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

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

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

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

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

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

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

Vicente Durán Rodríguez (*Socio de KPMG Abogados*)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ana María Martínez Pina (*Presidenta del ICAC*)

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

Carlos Palao Taboada (*Abogado Montero-Aramburu*)

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

Manuel Villasalero Díaz (*Vicerrector de Economía y Planificación. Universidad de Castilla-La Mancha*)



www.cef.es

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

28010 MADRID
08012 BARCELONA
46010 VALENCIA
28010 MADRID

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

info@cef.es

902 88 89 90

REDACCIÓN, ADMINISTRACIÓN Y SUSCRIPCIONES:

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

EDITA:

Centro de Estudios Financieros, S.L.

IMPRIME:

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

DEPÓSITO LEGAL:

M-1947-1981

SUSCRIPCIÓN ANUAL (2015)	SOLICITUD DE NÚMEROS SUELTOS (cada volumen)
144,24 € (IVA no incluido)	<ul style="list-style-type: none">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

- 84/2015** Problemas actuales en la aplicación de la exención de las indemnizaciones por despido o cese: ¿es necesario reformular el artículo 7 e) de la LIRPF?
Issues on application of the tax exemption for severance payments: it is necessary an amendment of article 7 e) LIRPF? 5
1.º PREMIO «ESTUDIOS FINANCIEROS» 2015
(Alfonso Sanz Clavijo)
- 85/2015** Modificaciones en IVA para 2015 (y II)
Changes in the Spanish Vat Law 2015 (and II) 45
(Francisco Javier Sánchez Gallardo)
- 86/2015** La tributación de las operaciones vinculadas: el caso específico de las sociedades profesionales y su régimen fiscal en la imposición directa tras la reforma tributaria
Taxation of transactions between related entities: the specific case of professional societies and it's direct tax regime after the tax reform 87
(Juan Calvo Vérguez)
- 87/2015**  Análisis del Real Decreto 634/2015 que aprueba el nuevo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades
Analysis of the Royal Decree 634/2015 which enacts the new Corporate Income Tax Statute 137
(Rafael Enric Herrando Tejero)

ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL

- 88/2015** La deducción del IVA por sociedades *holding* que intervienen en la gestión de sus participadas. Pertenencia a un grupo IVA de una entidad personalista y aplicación directa del Derecho de la Unión en la regulación comunitaria de esta materia. (Análisis de la STJUE de 16 de julio de 2015, Asuntos acumulados C-108/14 y C-109/14) 137
(Eduardo Verdún Fraile)

89/2015 El Tribunal Supremo zanja el debate respecto a la prescripción de la potestad a comprobar e investigar de la Administración. (Análisis de la STS de 5 de febrero de 2015, rec. núm. 4075/2013) (María Coronado Sierra)	144
90/2015 «Interposición» de sociedades para prestar servicios profesionales: ¿simulación, fraude a la ley tributaria o economía de opción? (Análisis de la STSJ de Murcia de 26 de enero de 2015, rec. núm. 307/2011) (Manuel Lucas Durán)	151

CASO PRÁCTICO

91/2015 La compensación de las bases imponibles negativas en el régimen de consolidación fiscal a través de cuestiones prácticas (ejercicios 2014 a 2017) (Jacinto Ruiz Quintanilla)	165
--	-----

CONTABILIDAD

ESTUDIOS

92/2015 Necesaria revolución en la configuración legislativa del delito contable <i>Necessary revolution in the legislative setting accounting offense</i> 1.º PREMIO «ESTUDIOS FINANCIEROS» 2015 (Miguel Ángel Villacorta Hernández)	167
--	-----

COMENTARIOS NIA

93/2015 NIA-ES 610. Utilización del trabajo de los auditores internos <i>ISA 610. Using the work of internal auditors (Spain)</i> (Ana Martí Corral)	203
94/2015 NIA-ES 620. Utilización del trabajo de un experto del auditor <i>ISA 620. Using the work of an auditor's expert</i> (Jesús García Álvaro)	205

CASO PRÁCTICO

95/2015 Segundo ejercicio resuelto del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo de Técnicos de Hacienda (Elena Robledo Encinas, Javier Romano Aparicio y José Tovar Jiménez)	207
--	-----

Solo disponible en versión digital

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

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

PROBLEMAS ACTUALES EN LA APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN DE LAS INDEMNIZACIONES POR DESPIDO O CESE: ¿ES NECESARIO REFORMULAR EL ARTÍCULO 7 E) DE LA LIRPF?

Alfonso Sanz Clavijo

*Profesor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Cádiz*



Este trabajo ha obtenido el **1.º Premio Estudios Financieros 2015** en la modalidad de **Tributación**.

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

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

EXTRACTO

El artículo 7 e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas –en adelante, LIRPF– regula la exención en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas –en adelante, IRPF– de las indemnizaciones que perciben los trabajadores en los supuestos de despido o cese.

Este precepto, pese a sus numerosas reformas, conoce en la actualidad de diversos problemas aplicativos (su extensión a la finalización de los contratos temporales, su aplicabilidad a ciertas indemnizaciones que perciben los directivos, etc.) que, en su mayoría, creemos que responden a una circunstancia común: la remisión «en bloque» del artículo 7 e) de la LIRPF a la normativa laboral a varios efectos (el concepto de despido o cese, la cuantía de las indemnizaciones a percibir por la extinción de la relación laboral por tales causas, etc.).

.../...

.../...

Dicho lo anterior, entendemos que esa remisión «en bloque» a la normativa laboral contenida en el artículo 7 e) de la LIRPF no es plenamente satisfactoria y que, por lo diverso de los principios que informan al Derecho del Trabajo y al Derecho Tributario, sería conveniente plantear una reformulación de la referida disposición que permita definir con mayor precisión qué indemnizaciones por extinción de las relaciones laborales debieran quedar efectivamente exentas de gravamen en concepto de IRPF.

Palabras claves: IRPF, exención, indemnizaciones, despido, contratos temporales y directivos.

Fecha de entrada: 30-04-2015 / Fecha de aceptación: 30-06-2015 / Fecha de revisión: 07-07-2015

ISSUES ON APPLICATION OF THE TAX EXEMPTION FOR SEVERANCE PAYMENTS: IT IS NECESSARY AN AMENDMENT OF ARTICLE 7 E) LIRPF?

ABSTRACT

Article 7 e) of Law nº 35 of 28th November 2006, regulating individuals' income tax –hereinafter, LIRPF– states the exemption on individual income tax of severance paid to workers.

The application of this provision, despite its many reforms, currently presents several problems (*e. g.* its applicability to the end of fixed-term contracts or its applicability to severance payments due to executives) which are consequences of a common fact: the remission contained on article 7 e) LIRPF to Labour Law for different issues (the concept of dismissal, the amount of the compensations to receive at the termination of labour relation because of these causes, etc.).

For this reason, we argue that the remission to Labour Law contained in article 7 e) LIRPF is not satisfactory and, thus, an amendment of this provision would be necessary in order to clarify the compensations that should be exempt on individuals' income tax.

Keywords: individuals' income tax, tax exemption, compensations, dismissal, fixed-term employment contracts and executives.

Sumario

- I. Introducción
- II. El fundamento de las indemnizaciones por despido en el Derecho del Trabajo y de la exención de las mismas en el IRPF
 - II.1. Fundamento, naturaleza y elementos de cuantificación de las indemnizaciones por despido en el Derecho del Trabajo
 - II.2. Fundamento y extensión de la exención de las indemnizaciones por despido o cese en el IRPF
- III. Los conceptos de despido y de cese: ¿es posible la extensión de la exención a los supuestos de finalización de los contratos temporales?
 - III.1. La obligación de indemnizar la finalización de los contratos temporales en el Derecho del Trabajo
 - III.2. ¿Deberían quedar exentas en el IRPF las indemnizaciones por la finalización de los contratos temporales?
- IV. La remisión a la normativa laboral para la determinación de la cuantía de la exención: la problemática (que no cesa) de la exención de las indemnizaciones que perciben los directivos en los supuestos de desistimiento empresarial
 - IV.1. La indemnización que debe percibir el directivo en los supuestos de desistimiento empresarial: la relevancia de la STS de 22 de abril de 2014
 - IV.2. Las indemnizaciones que perciban los directivos en los supuestos de desistimiento empresarial siguen (aún) sujetas y no exentas en el IRPF
- V. Conclusiones

Bibliografía

I. INTRODUCCIÓN

Sea como supuesto de no sujeción¹ o de exención, la exclusión de gravamen de las indemnizaciones por despido o cese de trabajadores en concepto de IRPF –hoy en el art. 7 e) de la Ley reguladora del impuesto– es una disposición cuya presencia en nuestro ordenamiento jurídico-tributario es tan tradicional como su reforma en los últimos años.

En efecto, aunque la regulación del contenido principal de la exención –la exclusión de gravamen de las indemnizaciones por despido o cese en su cuantía obligatoria según la normativa laboral– ha permanecido prácticamente invariada desde su incorporación al Reglamento del IRPF de 1979 como supuesto de no sujeción, la preocupación del legislador por la protección de los desempleados y por los efectos de la crisis económica sobre estos ha determinado sucesivas reformas del referido precepto en virtud de las cuales se han introducido otros párrafos en esta disposición con los que pretendía, de una parte, resolver un problema aplicativo de la norma cual era la necesidad de obtener la calificación del despido como improcedente² y, de otra parte, dis-

¹ Recordando el origen del beneficio fiscal que se analiza, en vigencia de la Ley del IRPF de 1978 y delimitando el concepto de renta que se sometía a gravamen, el artículo 8 e) del Reglamento del IRPF de 1979 especificaba que «A los efectos de este impuesto, no tendrán la consideración de renta [...] e) Las indemnizaciones que constituyan compensación de las pérdidas o deterioro de bienes o derechos que no sean susceptibles de integrar el hecho imponible del Impuesto sobre el Patrimonio», y entre estas indemnizaciones, como precedente de la exención que ocupa, se incluían *ex* artículo 10.1 a) del Reglamento del IRPF de 1979 «Las que se deriven de traslado, despido o cese del sujeto pasivo hasta el límite máximo que, con carácter obligatorio, señale la legislación vigente».

² Sumariamente, la disposición adicional duodécima de la Ley 45/2002, de 12 de diciembre, de medidas urgentes para la reforma del sistema de protección por desempleo y mejora de la ocupabilidad, modificó la redacción del entonces vigente artículo 7 e) de la Ley del IRPF de 1998 introduciendo un párrafo Segundo en este precepto en virtud del cual se permitía que «Cuando se extinga el contrato de trabajo con anterioridad al acto de conciliación, estarán exentas las indemnizaciones por despido que no excedan de la que hubiera correspondido en el caso de que el mismo hubiera sido declarado improcedente».

Con ello se pretendía, sustancialmente, evitar litigios dirigidos a obtener el reconocimiento en sede judicial de la improcedencia del despido para así disfrutar de una mayor cuantía exenta de la indemnización percibida, bondadosa intención del legislador que, sin embargo, dio origen a ciertas conductas fraudulentas que obligaron a que, con ocasión de la última reforma laboral y ya vigente la LIRPF, la disposición final undécima.Uno de la Ley 3/2012, de 6 de julio, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral, modificara nuevamente el artículo 7 e) de la LIRPF eliminando el mencionado párrafo Segundo de este precepto y, en consecuencia, obligando otra vez a que se produzca conciliación o se dicte resolución judicial para que pueda declararse la exención de las indemnizaciones por despido.

En este sentido léase la RDGT de 8 de noviembre de 2012, en respuesta a la consulta vinculante número V2143/2012 (NFC045760).

pensar un trato tributario igualitario a los empleados cuya relación laboral se extinga por idéntica causa mas por distinta vía, individual o colectiva³.

Además, a las anteriores reformas debe unirse la modificación operada en el artículo 7 e) de la LIRPF por el artículo Primero. Uno de la Ley de reforma de la LIRPF⁴, modificación en virtud de la cual se añade un nuevo párrafo Tercero al primero de los preceptos que fija en 180.000 euros la cuantía máxima de la exención a la que puedan tener derecho las indemnizaciones por despido o cese⁵.

Pese a sus sucesivas reformas, la redacción del artículo 7 e) de la LIRPF, desde un punto de vista de técnica legislativa, no es ejemplar, pues este precepto ni trata de converger con el Derecho del Trabajo en el sentido que esta rama del ordenamiento da a los conceptos jurídico-laborales que emplea, ni los caracteriza a los efectos del impuesto, y ello a pesar de los reclamos que en ese sentido se realizan desde la doctrina⁶.

Por ello, en los epígrafes que siguen, lejos de analizarse aquellos aspectos ya consolidados de la regulación de la exención de las indemnizaciones por despido o cese de trabajadores, vamos a realizar un estudio de algunas cuestiones problemáticas de las que hoy conoce la aplicación del artículo 7 e) de la LIRPF, cuestiones problemáticas que surgen del difícil diálogo en este punto de las normas de Derecho Tributario y de Derecho del Trabajo consecuencia de los distintos principios informadores de estas ramas del ordenamiento jurídico.

³ Así es, la disposición adicional decimotercera de la Ley 27/2009, de 30 de diciembre, de medidas urgentes para el mantenimiento y el fomento del empleo y la protección de las personas desempleadas, introdujo el que fue temporalmente párrafo Tercero del artículo 7 e) de la LIRPF, párrafo Segundo del mencionado precepto en la actualidad con el que se pretende grosso modo que las indemnizaciones recibidas por trabajadores despedidos por idénticas causas económicas, técnicas, organizativas o de producción disfruten de la misma cuantía de la exención, independientemente de que las extinciones laborales se tramiten bien por la vía del despido colectivo –en los que el obligado periodo de consultas podía y solía desembocar en el reconocimiento de mayores indemnizaciones– o bien por la vía de los despidos individuales.

⁴ 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.

⁵ Literalmente, el resultante párrafo Tercero del artículo 7 e) de la LIRPF dispone que «El importe de la indemnización exenta a que se refiere esta letra tendrá como límite la cantidad de 180.000 euros».

En relación con este párrafo Tercero del artículo 7 e) de la LIRPF debe advertirse de que el mismo, a diferencia de la mayoría de las disposiciones de la Ley 26/2014 que entran en vigor el 1 de enero de 2015 *ex* disposición final sexta de la Ley 26/2014, parece resultar de aplicación desde el 1 de agosto de 2014.

En este sentido véase el parecer al respecto de la Administración tributaria en www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/IRPF_permanente/Novedades_2014/Reforma_IRPF.pdf

⁶ Debiéndose situar su opinión en el año 2013, antes de la reforma operada en la LIRPF por la Ley 26/2014, el profesor GARCÍA BERRO, tras destacar que «el sistema vigente supone la exención también indiscriminada con independencia de la cuantía percibida», afirma que «entendemos que la exención de las indemnizaciones por despido o cese debe someterse a revisión» (GARCÍA BERRO 2013, 47).

II. EL FUNDAMENTO DE LAS INDEMNIZACIONES POR DESPIDO EN EL DERECHO DEL TRABAJO Y DE LA EXENCIÓN DE LAS MISMAS EN EL IRPF

Antes de profundizar en otras cuestiones más específicas sobre las relaciones entre el Derecho Tributario y el Derecho del Trabajo en el marco del artículo 7 e) de la LIRPF, se cree necesario abordar un aspecto casi preliminar en este sentido cual es el del fundamento que informa la previsión de indemnizaciones para los supuestos de despidos en el Derecho del Trabajo y la exención de las mismas en el IRPF; o con otras palabras ¿la razón por la que el Derecho del Trabajo prevé indemnizaciones por despido es o debe ser la misma por la que el IRPF las excluye de gravamen?

II.1. FUNDAMENTO, NATURALEZA Y ELEMENTOS DE CUANTIFICACIÓN DE LAS INDEMNIZACIONES POR DESPIDO EN EL DERECHO DEL TRABAJO

Pues bien, sobre el fundamento de las indemnizaciones por despido en el Derecho del Trabajo existe una constante y pacífica jurisprudencia que sitúa el mismo en el daño que supone la pérdida del empleo⁷, pérdida del empleo que debe ser indemnizada pues el derecho al trabajo recogido en el artículo 35.1 de la Constitución Española –en adelante, CE–, en su proyección al momento de la extinción de la relación laboral, comporta como garantía la continuidad o estabilidad en el empleo, o lo que es lo mismo, «el derecho a no ser despedido sin justa causa»⁸.

Identificado el fundamento de las indemnizaciones por despido en el Derecho del Trabajo, y sentada por tanto la existencia de un daño que no se está obligado a soportar⁹ y, por ende, debe

⁷ Pronunciándose sobre las indemnizaciones por despido previstas en el artículo 56.1 del Estatuto de los Trabajadores (ET) vigente entonces, la Sala Cuarta del Tribunal Supremo señala cuál es la causa de tales indemnizaciones al afirmar en el Fundamento de Derecho Quinto de la STS de 7 de diciembre de 1990 (NSJ014849) que «son indemnizaciones tasadas previamente establecidas por la ley, que responden a su condición de resarcimientos debidos por la pérdida del empleo». En idéntico sentido véase el Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 25 de junio de 2013 (NSJ047272).

⁸ Confirmado que el derecho previsto en el artículo 35.1 de la CE se proyecta también en el momento de la extinción del contrato de trabajo (CRUZ VILLALÓN 2014, 383), el Tribunal Constitucional ha dado contenido a tal derecho en su relación con el despido al recordar en el Fundamento Jurídico Cuarto de su STC 192/2003, de 27 de octubre (NSJ013696), que «No debe olvidarse que hemos venido señalando desde nuestra STC 22/1981, de 2 de julio, FJ 8, que, en su vertiente individual, el derecho al trabajo (art. 35.1 CE) se concreta en el "derecho a la continuidad o estabilidad en el empleo, es decir, en el derecho a no ser despedido sin justa causa"».

⁹ Teniéndose en cuenta lo dicho en el pie de página anterior sobre el derecho a no ser despedido sin justa causa, en relación con el daño que necesariamente supone el despido léase el Fundamento de Derecho Segundo de la STS de 18 de julio de 1985, en el que el Alto Tribunal, refiriéndose al trabajador como acreedor de la indemnización por despido, sienta que con el sistema de baremización de tales indemnizaciones «por una parte se ve liberado de probar la existencia de tales daños y perjuicios, dado que por presunción legal *iuris et de iure* la ruptura del vínculo los produce». En idéntico sentido véase el Fundamento de Derecho Sexto de la STS de 31 de mayo de 2006 (NSJ022166).

repararse, la cuestión más debatida en este punto por la jurisprudencia social ha sido la relativa a la naturaleza objetiva y tasada de tal resarcimiento.

En efecto, la Sala Cuarta del Tribunal Supremo ha reiterado en numerosas resoluciones jurisdiccionales que en los supuestos de despido, a diferencia de lo que ocurre en el ámbito civil en el que se exige la prueba de los daños y perjuicios para que pueda exigirse su indemnización, no es necesaria la probanza de tales daños y perjuicios pues, como apuntamos anteriormente, existe una presunción *iuris et de iure* en virtud de la cual se entiende que la ruptura de la relación laboral comporta los daños y perjuicios a resarcir, o con otras palabras que se trata de indemnizaciones objetivas, indemnizaciones *ex lege*¹⁰ o indemnizaciones de contenido tasado y previamente fijado por la ley¹¹, circunstancia que, como también expresa la jurisprudencia social, impide que el juez o magistrado competente «pueda valorar en cada caso los daños y perjuicios ni fijar por consiguiente ni superior ni inferior cantidad que la establecida rígidamente por la ley»¹².

Aceptándose entonces el carácter objetivo del resarcimiento en los supuestos de despido, la otra nota que la Sala Cuarta del Tribunal Supremo deduce de la naturaleza de estas indemnizaciones es la de su carácter tasado, o lo que es lo mismo, que la cuantía de estos resarcimientos, en coherencia con su naturaleza objetiva, no se fija según los daños y perjuicios causados o que pueda causar el despido, sino que se determina atendiendo a otros parámetros¹³ como son los años de prestación de servicio –que no la antigüedad en la empresa–¹⁴ y el salario del trabajador¹⁵, resultando de estos una indemnización «que sustituye a la indemnización de daños y

¹⁰ Fundamento Jurídico Cuarto de STC 6/1984, de 24 de enero (NSJ000010).

¹¹ Fundamento de Derecho Quinto de la STS de 7 de diciembre de 1990 (NSJ014849).

¹² Fundamento de Derecho Segundo de la STS de 18 de julio de 1985.

En idéntico sentido véase el Fundamento de Derecho Sexto de la STS de 31 de mayo de 2006 (NSJ022166).

¹³ Aunque notorios, sobre los parámetros que se tienen en cuenta en la determinación de la cuantía de las indemnizaciones por despido se señala en el Fundamento de Derecho Segundo de la STS de 6 de abril de 2004 (NSJ015987) que «Es lógico, pues, que sean las sustanciales normas rectoras de la relación extinta las computables para su determinación: retribución debida y antigüedad».

¹⁴ Sobre la diferencia entre años de prestación de servicios a la empresa y antigüedad en la misma es referente el Fundamento de Derecho Tercero de STS de 8 de marzo de 1993 (NSJ002918), resolución en la que el Alto Tribunal sienta que «a efectos de cuantificar la indemnización por despido improcedente, no es confundible la antigüedad que pudiera asignarse al trabajador en el contrato de trabajo que inicie relación laboral [...] con el tiempo de servicios que se genere en desarrollo de este, siendo solo tal tiempo de servicios el que ha de ser computado para el cálculo de la indemnización que correspondiera, si dicho último contrato se extinguiera». No obstante, advierte la Sala Cuarta del Tribunal Supremo a continuación que lo anterior será así «salvo en supuestos en los que, al asignarse la mayor antigüedad, se pactare que la misma había de operar a todos los efectos –incluidos, por tanto, los del cálculo de la indemnización por despido improcedente– o así se estableciere en el orden normativo aplicable».

¹⁵ En este sentido, es doctrina de la Sala Cuarta la contenida en el Fundamento de Derecho Primero de la STS de 17 de julio de 1990 (NSJ052007), en virtud de la cual, salvo en circunstancia especiales, «el salario que ha de regular las indemnizaciones por despido es el percibido en el último mes, prorrateado con las pagas extraordinarias».

perjuicios»¹⁶, hasta el punto de que, con carácter general, no será procedente exigir un mayor resarcimiento por el despido mediante reclamaciones fundadas en lo dispuesto en los artículos 1.101 y 1.106 del Código Civil¹⁷.

Así, a modo de resumen de lo dicho sobre la naturaleza objetiva y tasada de las indemnizaciones por despido, en diversas resoluciones jurisdiccionales se apunta que este particular régimen resarcitorio de los despidos presenta ventajas e inconvenientes para el trabajador, pues, de un lado, no tiene que probar los daños y perjuicios que comporta la decisión empresarial extintiva de la relación laboral, estos se presumen *iuris et de iure*, pero, de otro lado, no puede aspirar a obtener una indemnización superior a aquella que corresponda atendiendo a su salario y a sus años de prestación de servicios a la empresa¹⁸.

Una vez expuesto cuál es el fundamento de las indemnizaciones por despido en el Derecho del Trabajo, una vez comentada la naturaleza que a tales resarcimientos ha dado esa rama del ordenamiento jurídico, finalmente, se considera de especial interés analizar cuál es el objeto de estas indemnizaciones, esto es, ¿qué pretende el Derecho del Trabajo que se resarza con las referidas indemnizaciones?, y se dice que este punto puede resultar de especial interés pues se cree que es en este en el que surgirán irreconciliables divergencias entre los motivos por los que el Derecho del Trabajo prevé las indemnizaciones por despido y los motivos por los que las mismas son exequiadas de gravamen en el IRPF.

Con ciertas diferencias respecto a las pautas que rigen en el Derecho Civil y en virtud de las cuales el resarcimiento debería cubrir el daño emergente y el lucro cesante generado por la actua-

¹⁶ Fundamento Jurídico Cuarto de STC 6/1984, de 24 de enero (NSJ000010).

A fortiori añade a continuación el Tribunal Constitucional que la indemnización por despido se convierte así en una suerte de «suma que ha de abonar el empresario al trabajador como consecuencia de despido sin causa legal, la cual cumple una función sustitutoria del resarcimiento de perjuicios, aunque no se calcula en función de los mismos».

¹⁷ Sobre la imposibilidad de exigir en caso de despido un resarcimiento por daños y perjuicios más allá de la indemnización que corresponda léase el Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 23 de octubre de 1990, pasaje en el que el Alto Tribunal advierte de que «No es legalmente posible, por tanto, en función de un despido improcedente, traer a colación la variedad de perjuicios causados, para pretender un incremento de la indemnización que la Ley marca o para cifrar otra ajena a aquella, pues dichos perjuicios, en toda su variedad, son considerados por el artículo 56 cuando establece las reglas para su cuantificación».

En idéntico sentido véase el Fundamento de Derecho Segundo de la STSJ de Cataluña de 19 de julio de 2001 y, en cambio, a favor de la compatibilidad de la exigencia de un resarcimiento por daños y perjuicios y de la indemnización que pudiera corresponder por el despido léase a BELTRÁN DE HEREDIA RUIZ (2013).

¹⁸ Así se manifiesta en el Fundamento de Derecho Sexto de la STS de 31 de mayo de 2006 (NSJ035714), resolución en la que el Alto Tribunal, refiriéndose al particular régimen resarcitorio de los despidos, comenta que «este régimen "puede unas veces beneficiar y otras perjudicar al trabajador, quien, por una parte se halla liberado de acreditar los daños y perjuicios sufridos, pues su existencia se encuentra amparada con presunción *iuris et de iure*, y de otra queda privado de acreditar que los daños y perjuicios que sufre alcanzan dimensión económica superior a la que resulta de las precisas reglas de valoración" establecidas en la Ley». En idéntico sentido consúltase el Fundamento de Derecho Segundo de la STS de 18 de julio de 1985.

ción antijurídica, en el Derecho del Trabajo, por el mencionado carácter tasado de las indemnizaciones por despido, no se determina claramente qué resarcen tales indemnizaciones y cómo lo hacen.

En efecto, atendiendo a la jurisprudencia al respecto de la Sala Cuarta del Tribunal Supremo, se intuye que el Alto Tribunal identifica dos objetos que tenderían a resarcirse con las tasadas indemnizaciones por despido¹⁹, de un lado, el lucro cesante que supone la pérdida del empleo y la consiguiente no percepción de salarios en tanto no se consiga otro puesto de trabajo con iguales retribuciones²⁰ y, de otro lado, una suerte de daño emergente cual sería las mayores dificultades que comporta la reinserción en el mercado laboral tras los años de prestación de servicio en el empleo que se extingue con el despido²¹.

Siguiendo la antes referida jurisprudencia de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo, se acepta igualmente que las indemnizaciones por despido no resarcen necesariamente un daño causado por una actuación antijurídica, pues la misma no existiría, por ejemplo, en los despidos objetivos procedentes o en los despidos colectivos ajustados a Derecho en los que las extinciones de contratos de trabajo responden grosso modo a causas económicas, técnicas, organizativas o de producción²².

Sentado qué resarcen las indemnizaciones por despido, resta señalar cómo se produce la compensación por el lucro cesante y daño emergente que genera la pérdida del empleo, y es aquí donde

¹⁹ Por todas, véase en este sentido el clarificador Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 12 de marzo de 2003 (NSJ052008), en la que el Alto Tribunal, tras reconocer a la empresa la facultad de decidir quiénes pueden continuar en el seno de la misma, le impone consecuentemente «un deber económico que participa de una doble naturaleza, la medida de castigo por ejercitar sus facultades de exclusión en unas premisas no acordes con la normativa aplicable y la compensación al trabajador por la pérdida, que de manera inmediata, ha sufrido al dejar de percibir los salarios de tramitación y el daño supuesto que le ocasiona volver a salir al mercado de trabajo con una difícil expectativa».

²⁰ Véase el transcrito Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 12 de marzo de 2003 (NSJ052008), aunque lo cierto es que, en ese pasaje, el Alto Tribunal parece querer identificar la no percepción de salarios con el daño emergente a resarcir al señalar que con la indemnización por despido se compensaría «la pérdida, que de manera inmediata, ha sufrido al dejar de percibir los salarios de tramitación».

²¹ Decimos una suerte de lucro cesante pues aunque la existencia del mismo se acepta, entre otras, en el Fundamento de Derecho Séptimo de la STS de 31 de mayo de 2006 (NSJ035714), resolución en la que el Alto Tribunal expone que, a diferencia del resarcimiento civil por daños, la indemnización por despido no necesariamente compensa una actuación antijurídica del empresario, sino que resarce, además, «el coste de reinserción en el mercado de empleo o en otra actividad profesional», el Tribunal Constitucional, sin embargo, niega en cierta medida que se tenga en cuenta esta circunstancia al sentar en el Fundamento Jurídico Cuarto de su STC 6/1984, de 24 de enero, haciendo referencia a que la indemnización por despido se calcula en función del tiempo de duración de la relación laboral, que «Se trata de una indemnización *ex lege*, valorada en función de los criterios mencionados, que no toma en consideración de forma expresa el tiempo necesario, o la dificultad para encontrar otro puesto de trabajo, ni se calcula en función de estos datos».

²² En este sentido véase el Fundamento de Derecho Séptimo de la STS de 31 de mayo de 2006 (NSJ035714), pasaje en el que el Alto Tribunal, tras haber afirmado que en las indemnizaciones por despido se puede tener en cuenta el daño que produce la antijurídica extinción de la relación laboral por parte del empresario, matiza el alcance de tal afirmación y confirma que «este factor no ha de concurrir necesariamente, en cuanto en el ordenamiento español se indemnizan o compensan los despidos económicos procedentes», denominándose económicos, como se ha dicho, a aquellos despidos tramitados individual o colectivamente en los que la decisión de extinguir el contrato de trabajo está legitimada por la concurrencia grosso modo de causas económicas, técnicas, organizativas o de producción.

cobran sentido las circunstancias antes señaladas como parámetros para la cuantificación de las indemnizaciones por despido: el salario del trabajador y los años de prestación de servicio en la empresa.

Así es, separándose de los daños y perjuicios que efectivamente pueda causar la decisión del empresario de extinguir el contrato de trabajo, el legislador, para fijar la cuantía de las tasadas indemnizaciones por despido, ha optado coherentemente por los anteriores parámetros en la medida en que, de un lado, en lo que se refiere al lucro cesante consecuencia de la no percepción de sueldos tras el despido, es el salario actual del trabajador la referencia más exacta a tomar en consideración para determinar el empobrecimiento que le supondrá la pérdida del empleo²³, mientras que, de otro lado, en lo tocante al daño emergente antes descrito, serían los años de prestación de servicios a la empresa el indicador que más certeramente reflejaría, cuanto mayor fuera la duración del contrato que se extingue, el daño que supondría volver al mercado de trabajo con menores expectativas de ser empleado²⁴.

Dicho lo anterior, restaría solamente hacer una breve referencia a las consecuencias que tiene en la fijación de la indemnización por despido la circunstancia de que la decisión del empresario de extinguir el contrato de trabajo sea antijurídica; o con otras palabras, ¿qué resarce la mayor indemnización que recibe el trabajador en los supuestos de despido improcedente o no ajustado a Derecho?

Despido			Indemnización	Salarios de tramitación
Tipo	Calificación			
Disciplinario	Procedente		No procede	No procede
	Improcedente	Indemnización	33 días	No procede
		Readmisión	No procede	Sí procede
	Nulo		No procede	Sí procede
.../...				

²³ Aunque referente en esta cuestión es lo sentado en el Fundamento de Derecho Sexto de la STS de 7 de diciembre de 1990 (NSJ014849) —«El salario del trabajador al tiempo del despido es el salario regulador de las indemnizaciones correspondientes»—, se cree más ilustrativo de la respuesta dada a la misma el Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 12 de marzo de 2003 (NSJ052008), en el que el Alto Tribunal motiva la posición apenas transcrita señalando que «No ha querido el legislador, ni ello gozaría de lógica que se emplee un módulo salarial atemperado a cada uno de los años de servicio que van a servir para obtener el multiplicador. La razón está en que no nos hallamos en presencia de un premio a la antigüedad sino de la formación de un capital que ayude al trabajador a afrontar el tiempo que transcurra hasta el hallazgo de un nuevo empleo y esa circunstancia adversa transcurre en el nivel actual de precios y la expectativa razonable de su elevación». En este sentido léase a GIMENO DÍAZ DE ATAURI (2014, 323).

²⁴ Así se expresa en el Fundamento de Derecho Séptimo de la STS de 31 de mayo de 2006 (NSJ035714), resolución en la que Alto Tribunal, refiriéndose a qué resarcen las indemnizaciones por despido, señala que el coste de reinserción en el mercado de trabajo es «un coste que suele aumentar con el paso del tiempo, y que se calcula por ello en función de la antigüedad en la empresa». En este sentido léase también a GIMENO DÍAZ DE ATAURI (2014, 329).

Despido			Indemnización	Salarios de tramitación
Tipo	Calificación			
.../...				
Objetivo	Procedente		20 días	No procede
	Improcedente	Indemnización	33 días	No procede
		Readmisión	No procede	Sí procede
	Nulo		No procede	Sí procede
Colectivo	Ajustado a Derecho		20 días	No procede
	No ajustado a Derecho	Indemnización	33 días	No procede
		Readmisión	No procede	Sí procede
	Nulo		No procede	Sí procede

Relacionadas grosso modo las cuantías resarcitorias que perciben los trabajadores en los distintos escenarios de los diferentes tipos de despido atendiendo a los parámetros antes analizados, recordando que las indemnizaciones por despido compensan sustancialmente el lucro cesante y daño emergente que el mismo genera en los términos antes descritos, podría decirse en este sentido que las mayores indemnizaciones que se perciben en los supuestos en los que los despidos son calificados como improcedentes o no ajustados a Derecho responden a la existencia de un comportamiento antijurídico del empresario cual es la extinción del contrato de trabajo sin concurrir los presupuestos materiales y formales habilitantes para ello, comportamiento del empresario que, enlazando con lo comentado al inicio de este apartado, viola «el derecho a no ser despedido sin justa causa» garantía de la continuidad o estabilidad en el empleo que comporta el artículo 35.1 de la CE según se ha visto, siendo esta infracción la diferencia, a efectos indemnizatorios, entre los despidos improcedentes o no ajustados a Derecho y el resto de despidos²⁵, pues en unos y otros no parece dudoso que la pérdida del empleo se produce generando el lucro cesante y daño emergente antes descritos.

²⁵ Véase la Consideración Jurídica Tercera del voto particular que formula el Excelentísimo Magistrado D. Aurelio Desdentado Bonete a la STS de 22 de diciembre de 2008 (NSJ027970), donde este magistrado expone en este sentido que «las extinciones de los artículos 51 y 52 del Estatuto de los Trabajadores son extinciones objetivas que se fundan en causas que actúan al margen de un reproche culpabilístico a un determinado agente y que, por ello, dan lugar a una indemnización más reducida de la que se aplica cuando la extinción resulta susceptible de ese reproche: 20 días para los despidos objetivos y 45 días para los despidos improcedentes o la pérdida de esta última indemnización por el trabajador cuando su despido es procedente como consecuencia de un incumplimiento contractual».

En idéntico sentido léase a GIMENO DÍAZ DE ATAURI (2014, 376 y 379) y a GORDO GONZÁLEZ y MARTÍNEZ SÁNCHEZ (2014).

Finalmente, y para completar el discurso sobre las consecuencias resarcitorias en los diferentes tipos de despidos y sus distintas calificaciones, se entiende que en los supuestos en los que medie readmisión del trabajador, porque así lo establezca la normativa aplicable o porque así lo decida el empresario, los daños que genera la extinción del contrato a instancias del empresario quedan compensados con su reintegración en la empresa, entendimiento que se reputa correcto pues, de un lado, el daño emergente descrito que supone el despido se ve resarcido con la reintegración del trabajador en su puesto, mientras que, de otro lado, el lucro cesante que significa la no percepción de sueldos desde el despido hasta la notificación de la sentencia que declara su improcedencia o nulidad se vería neutralizado con el derecho del trabajador a los salarios de tramitación *ex* artículos 56.2 y 55.6 del ET respectivamente.

II.2. FUNDAMENTO Y EXTENSIÓN DE LA EXENCIÓN DE LAS INDEMNIZACIONES POR DESPIDO O CESE EN EL IRPF

Una vez analizado por qué y cómo el Derecho del Trabajo indemniza los despidos, en las líneas que continúan procede verificar si el Derecho Tributario, en particular la normativa reguladora del IRPF, debe considerar o no las conclusiones antes alcanzadas cuando opta por exentar de tributación en tal concepto impositivo las referidas indemnizaciones.

Pues bien, circunscribiendo el discurso al contenido tradicional de la exención contemplada en el artículo 7 e) de la LIRPF —«Estarán exentas las siguientes rentas [...] Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato»—, sucede que la vinculación que en este punto pudiera existir entre el Derecho Tributario y el Derecho del Trabajo resulta directamente de la remisión que el precepto transcrito realiza a la normativa laboral, remisión que comporta que la cuantía de la exención venga predeterminada por la indemnización por despido que se fije en el ámbito social aplicando los parámetros antes señalados.

Pero más allá de la vinculación sentada entre el Derecho Tributario y el Derecho del Trabajo en lo que se refiere a la cuantía de la indemnización por despido y de la correspondiente exención, una y otra rama del ordenamiento jurídico coinciden igualmente en el fundamento para indemnizar los despidos y para exentar de tributación en concepto de IRPF tales resarcimientos.

Así es, pudiendo justificarse los supuestos de exención que se establezcan en motivos de política social o en exigencias del principio de capacidad económica²⁶, no parece dudoso que aquel

²⁶ En este sentido, en el Fundamento Jurídico Quinto de la STC 10/2005, de 20 de enero (NFJ019808), se señala que el establecimiento de un supuesto de exención, «como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria al neutralizar la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho revelador de capacidad económica», es constitucionalmente válido «siempre que responda a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo, por mo-

contenido en el artículo 7 e) de la LIRPF responde efectivamente a tales razones de ser²⁷. Pero yendo más allá de lo anterior, y atendiendo a los posicionamientos doctrinales antes transcritos, puede afirmarse también que el legislador, a la hora de consagrar el beneficio fiscal que ocupa, se guiará por una concreta razón, a saber, que la indemnización por despido o cese que recibe el trabajador cuyo contrato se extingue constituye, más que una renta a gravar por el impuesto, una compensación por los daños y perjuicios que al mismo le genera la pérdida del empleo, daños y perjuicios que, de esta forma, servirían entonces tanto para consagrar la previsión de indemnizaciones por despido en el Derecho del Trabajo como para exentar las mismas de imposición en el Derecho Tributario.

Esbozado que las indemnizaciones por despido y que su exención en el IRPF responderían, en última instancia, a un fundamento común cual es compensar los daños y perjuicios que genera la extinción del contrato de trabajo a instancia del empresario, el siguiente paso en la verificación de la vinculación del Derecho Tributario y del Derecho del Trabajo en este punto exige analizar si lo dicho sobre carácter objetivo y tasado de las indemnizaciones por despido, así como sobre los parámetros en función de los cuales las mismas se establecen y sobre los objetos que estas resarcen, es trasladable a la exención de estos resarcimientos en el IRPF, o con otra palabras, ¿la naturaleza y los elementos de cuantificación de las indemnizaciones por despido son predicables para la exención del artículo 7 e) de la LIRPF?

A modo de anticipada conclusión, y desde un punto de vista de técnica legislativa, creemos que la respuesta al interrogante anterior debe ser negativa en algunos puntos... lo que comportaría una reformulación del artículo 7 e) de la LIRPF en los términos que se verán²⁸.

tivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc.), quedando, en caso contrario, proscrita».

²⁷ Sobre el fundamento de la exención de las indemnizaciones por despido o cese, BANACLOCHE PALAO y GALÁN RUIZ parecen querer ubicar la razón de ser de este beneficio fiscal en un válido motivo de política social –la protección en situación de desempleo– al afirmar que «El principio sustancial de Justicia tributaria parece que impone que no se haga tributar al contribuyente por la indemnización que la legislación laboral le garantiza ante la perspectiva de una situación de desempleo» (BANACLOCHE PALAO y GALÁN RUIZ 2005), mientras que GORDO GONZÁLEZ y MARTÍNEZ SÁNCHEZ lo sitúan en exigencias del principio de capacidad económica al señalar que «En efecto, a la luz del principio de capacidad económica, consagrado en el artículo 31.1 de la CE, resulta apropiado otorgar un tratamiento privilegiado a las cantidades recibidas en concepto de indemnización, toda vez que, en puridad, no representan un aumento de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, sino simplemente la compensación por un daño sufrido» (GORDO GONZÁLEZ y MARTÍNEZ SÁNCHEZ 2014).

²⁸ En la propuesta de modificación que se ofrecerá no se maneja expresamente una circunstancia que creemos debe tenerse en cuenta en todo caso, a saber, la aplicación de la exención de las indemnizaciones por despido o cese descansa en los daños y perjuicios que la extinción del contrato genera al trabajador, por lo cual, si los mismos no se producen porque este vuelve a emplearse de manera inmediata o en un corto plazo, no debiera el trabajador poder valerse del beneficio fiscal que ocupa, opinión que ya sostenía con anterioridad el profesor GARCÍA BERRO al afirmar en este sentido que la redacción del artículo 7 e) de la LIRPF «impide discriminar cuándo la situación de paro es más prolongada y cuándo el trabajador vuelve a ser contratado de modo más o menos inmediato por otra empresa, pese a que solo en el primer caso parecería justificado otorgar algún tipo de protección solidaria al interesado» (GARCÍA BERRO 2013, 47).

En efecto, yendo por delante que la extensión de la exención de las indemnizaciones por despido o cese es una cuestión fundamentalmente de política fiscal, atendiendo a todo lo dicho hasta ahora entendemos que la exención del artículo 7 e) de la LIRPF debe cubrir, en todos los casos, la cuantía que se establezca como obligatoria en la normativa laboral, sí, pero siempre y cuando tal cuantía responda al resarcimiento objetivo y tasado de los daños y perjuicios generados por la extinción del contrato de trabajo, pues, como se ha dicho, tales daños y perjuicios son el fundamento sea de las propias indemnizaciones por despido que del beneficio fiscal que el artículo 7 e) de la LIRPF anuda a las mismas. Quiere decirse que la cuantía de la exención de las indemnizaciones por despido debiera quedar limitada, grosso modo, a la cantidad que resulte de multiplicar veinte días de salario por los años de servicio en la empresa, cantidad que es la que resarce el lucro cesante y el daño emergente antes descritos consecuencia de la extinción del contrato de trabajo.

En cambio, la mayor indemnización que recibe el empleado en los supuestos de despido improcedente o no ajustado a Derecho, como se dijo, no resarce daño o perjuicio alguno generado a este²⁹, sino que penaliza al empresario por su conducta antijurídica materializada en la extinción del contrato de trabajo no respetando los presupuestos materiales y formales habilitantes para ello.

Coherente a su carácter tuitivo, el Derecho del Trabajo concede esta mayor indemnización en los supuestos de despido improcedente o no ajustado a Derecho, mayor indemnización que no debiera traducirse en una más elevada cuantía de la exención para los resarcimientos que se satisfagan en estas extinciones de contratos de trabajo³⁰, pues al Derecho Tributario, en virtud del principio de capacidad económica, le está exigido «buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra»³¹, exigencia que obligaría a hacer tributar esta mayor indemnización en la medida en

En este contexto, restaría por determinar cuál es ese periodo dentro del cual, si se verifica nueva prestación de servicios a favor de otro empresario, se perdería el derecho a disfrutar de la exención con los efectos previstos en el artículo 1 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas –en adelante, RIRPF–, creyéndose, en este sentido, que el plazo de tres años que contempla en tal disposición para verificar si existe desvinculación real y efectiva es muy prolongado en cambio a estos efectos.

²⁹ Se pueden encontrar opiniones en sentido contrario que abogan por un mayor daño y perjuicio al trabajador en los supuestos de despidos improcedentes o no ajustados a Derecho por lo injusto e inesperado de los mismos, y así, en este en este sentido, GORDO GONZÁLEZ y MARTÍNEZ SÁNCHEZ consideran que «las extinciones calificadas como improcedentes se les reconoce una indemnización superior ante el mayor reproche a la conducta del empleador, en la medida en que dicha decisión es injusta e inesperada, que demanda una mayor protección al trabajador» (GORDO GONZÁLEZ y MARTÍNEZ SÁNCHEZ 2014).

³⁰ Sin llegar a posicionarse a favor o en contra de la exención ex artículo 7 e) de la LIRPF de la mayor indemnización a la que está haciendo referencia, OTERO-NOVAS MIRANDA ya planteaba esta cuestión al apuntar que «Entre los despidos objetivos y los improcedentes si existen diferencias objetivas y sustantivas, tanto desde el punto de vista del distinto nivel de culpa del empresario, como desde el punto de vista del distinto nivel de agravio sufrido por el trabajador. La cuestión es, por tanto, decidir si estas diferencias son o no relevantes y suficientes a los concretos efectos de la norma fiscal considerada, además de serlo a los efectos de la ley laboral, a la que la ley fiscal se remite pura y simplemente en este punto» (OTERO-NOVAS MIRANDA 2003, 356).

³¹ Fundamento Jurídico Cuarto de la STC 27/1981, de 20 de julio (NFJ000001).

que, al no resarcir daños y perjuicios generados al trabajador con la extinción de su contrato, no existirían entonces, en principio, válidos motivos sociales o exigencias del precitado principio de capacidad económica que legitimaran la exención de esta parte de la indemnización por despido³².

Con lo anterior no se está patrocinando, a diferencia de lo sostenido en el *Informe Lagares*³³, una necesaria imposición en concepto de IRPF de la mayor indemnización que recibe el trabajador en los supuestos de despido improcedente o no ajustado a Derecho. Si es voluntad política que esa mayor indemnización quede igualmente excluida de gravamen, así sea, pero en base a otro beneficio fiscal o, en su caso, haciendo recaer en el empresario, coherentemente, las consecuencias tributarias derivadas de su conducta antijurídica, lo que podría lograrse, a imagen de lo ordenado en el reciente artículo 15 i) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades –en adelante, LIS–, consagrando la no deducibilidad de las partidas de gastos correspondientes a las mayores indemnizaciones que vienen ocupando.

Finalmente, en lo que se refiere a los parámetros empleados por la normativa laboral para la determinación de las indemnizaciones por despido, aunque no resulta problemático que en el ámbito el tributario pueda atenderse al salario actual del trabajador como elemento para la cuantificación de la exención contemplada en el artículo 7 e) de la LIRPF, en cambio, la consideración a tal fin del factor años de prestación de servicios a la empresa sí presenta algún inconveniente, concretamente en lo que se refiere, como se dijo, a que en el Derecho del Trabajo sí se acepta que los acuerdos de reconocimiento de un mayor número de años en la empresa tengan consecuencias en la fijación de la indemnización por despido cuando estos son alcanzados a todos los efectos.

Aceptándose que la jurisprudencia social admita que tales acuerdos tengan estas consecuencias atendiendo al papel que la voluntad de las partes tiene en lo relativo al contrato de trabajo, creemos que no es posible la traslación de este entendimiento a la cuantificación de la exención de las indemnizaciones por despido o cese por diversas razones: (i) que el plus de resarcimiento derivado del reconocimiento de un mayor número de años en la empresa no compensa daños

³² En un sentido similar se pronuncia Ignacio PÉREZ ROYO quien, aunque emite su posición en vigencia de la Ley del IRPF de 1998 y haciendo referencia a las diferencias de las indemnizaciones en los despidos colectivos y en los despidos improcedentes, considera que «Desde la perspectiva del Derecho laboral, es perfectamente razonable que se establezcan indemnizaciones reforzadas en el caso del despido improcedente, en el que parece existir una especie de imputación de culpabilidad al empresario, y que se modere las indemnizaciones previstas para los casos de despidos colectivos, en los que ni tal imputación de culpabilidad existe ni la empresa se encuentra en la mejor de las situaciones; pero desde el ángulo del Derecho tributario, esto es, desde la perspectiva de la capacidad económica del percceptor de la indemnización, difícilmente puede justificarse como razonable que una disfrute de mayor exención que la otra en el impuesto» (PÉREZ ROYO 2000, 40).

³³ O como se viene denominando al Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español presidida por el profesor LAGARES CALVO. Disponible en www.minhap.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf

En la página 100 del Informe se apunta en este sentido que «La especial compensación a los despidos improcedentes se encuentra, como ya dispone la legislación actual, en la indemnización más elevada que reciben, pero no en que tal indemnización quede exenta de la tributación correspondiente».

y perjuicios generados por la extinción del contrato de trabajo³⁴ y, por ende, no respondería al fundamento de este beneficio fiscal, (ii) que «el concepto "año de servicio" es un concepto físico de estar y trabajar en la empresa, que no puede extenderse por pura ficción más allá de lo que realmente»³⁵ y, sobre todo, (iii) que los elementos de la obligación tributaria no pueden ser alterados por acuerdo de los particulares *ex* artículo 17.5 de la Ley General Tributaria (LGT), precepto que es «clara manifestación del principio de indisponibilidad de la obligación tributaria»³⁶ y refuerzo de la reserva de ley que opera en materia de «establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones» de acuerdo con el artículo 8 letra e) de la LGT.

Lo dicho no es sino expresión de cómo los distintos principios informadores del Derecho del Trabajo y del Derecho Financiero otorgan un distinto papel a la voluntad de las partes como elemento susceptible, o no, de mejorar la indemnización por despido y de elevar la cuantía de su exención merced a acuerdos de reconocimiento de un mayor número de años en la empresa.

III. LOS CONCEPTOS DE DESPIDO Y DE CESE: ¿ES POSIBLE LA EXTENSIÓN DE LA EXENCIÓN A LOS SUPUESTOS DE FINALIZACIÓN DE LOS CONTRATOS TEMPORALES?

Analizado el primer punto de conflicto entre el Derecho Tributario y el Derecho del Trabajo en torno a la exención de las indemnizaciones por despido y cese, en las líneas que siguen vamos a ocuparnos de otra cuestión problemática relativa a la aplicación del beneficio fiscal que ocupa.

Pues bien, repasando la literalidad del artículo 7 e) de la LIRPF, se comprueba que la exención que este precepto regula beneficia a las indemnizaciones por despido o cese, términos estos, despido y cese, que en su acepción tributaria no tendrían un exacto equivalente en la normativa laboral. En efecto, hasta ahora, conscientemente, se ha venido empleando el concepto de despido con cierta laxitud, comprendiendo bajo tal voz supuestos de extinción del contrato de trabajo a los

³⁴ BANACLOCHE PALAO y GALÁN RUIZ «desvirtuaría la razón de ser de la indemnización, que explicábamos en las primeras páginas de este estudio, y que hace referencia a la pérdida del derecho al trabajo» (BANACLOCHE PALAO y GALÁN RUIZ 2005).

³⁵ Fundamento de Derecho Segundo de la STS de 30 de junio de 2010 (NFJ039552). Complementando lo transcrito, la precitada resolución jurisdiccional acepta dos excepciones a la regla anterior y así señala que «Cuando el Estatuto de los Trabajadores ha querido extender el concepto legal de "años de servicio" fuera de sus estrictos términos lo hace reconociéndolo expresamente, como ocurre en el supuesto de sucesión de empresas y en los de movilidad del trabajador dentro de sociedades que formen parte integrante de un grupo de empresas, señalándose en estos casos, que efectivamente, a efectos de antigüedad se computarán los años de servicios prestados, respectivamente, en la empresa a la que se sucede, o en una o varias empresas del grupo societario, pero fuera de estos casos [...] no puede extenderse fuera de sus justos términos la dicción legal de años de servicios a que hace referencia el artículo 56.1 a) ET». En idéntico sentido el Fundamento de Derecho Cuarto de la SAN de 16 de febrero de 2011 (NFJ041988).

³⁶ Fundamento de Derecho Cuarto de la STS de 1 de julio de 2002 (NFJ012565).

que, sin embargo, el ET da otra denominación³⁷. Otro tanto sucedería con el término cese, pues ni la Ley reguladora del impuesto ni el ET contienen una definición de cese o relacionan los supuestos de extinción del contrato de trabajo que se comprenden bajo este concepto netamente tributario.

No obstante lo anterior, debe decirse que se cree posible integrar la voz de cese a través de la delimitación de supuestos de extinción del contrato de trabajo que se englobarían bajo la misma atendiendo a la jurisprudencia menor y a la doctrina administrativa³⁸.

Así es, el concepto de cese ha sido empleado por los mencionados precedentes para hacer referencia a casos de extinción del contrato a instancia del trabajador cuando el mismo no acepta un traslado *ex* artículo 40.1 del ET³⁹, una modificación sustancial de condiciones de trabajo simplemente perjudicial *ex* artículo 41.3 del ET o una modificación sustancial de condiciones de trabajo que menoscabe su dignidad *ex* artículo 50.2 y 1 letra a) del ET, así como cuando concurren otros incumplimientos graves de sus obligaciones por parte del empresario *ex* artículo 50.2 y 1 letras b) y c) del ET o, lo que es lo mismo, aquellas extinciones del contrato a instancia del trabajador que se recogen en el artículo 49.1 letra j) del ET como extinciones «Por voluntad del trabajador fundamentada en un incumplimiento contractual del empresario» y que la jurisprudencia social y la doctrina denominan despidos indirectos⁴⁰ pues, atendiendo a las circunstancias en

³⁷ Por ejemplo, el despido que hasta ahora hemos venido calificando como objetivo, sea a efectos laborales que a efectos fiscales, es contemplado en el artículo 49.1 letra l) del ET como una extinción del contrato de trabajo «Por causas objetivas legalmente procedentes», reservando este precepto la denominación de despido para el disciplinario y el colectivo.

³⁸ En este sentido léase el Fundamento de Derecho Tercero de la STSJ de Madrid de 1 de marzo de 2007 (NFJ058894), resolución en la que este órgano jurisdiccional esboza *a contrario* el concepto de cese al afirmar, en contraposición a los despidos como causa de aplicación beneficio fiscal que ocupa, que «aunque la demandante afirma que percibió dicha indemnización como consecuencia de su despido laboral por extinción unilateral de la empresa, lo cierto es que no ha aportado prueba alguna que acredite la existencia de un despido improcedente ni la concurrencia de alguno de los restantes supuestos que permiten aplicar la exención tributaria (cese colectivo a través de expediente de regulación de empleo, cese por modificación de las condiciones de trabajo o por alguna de las causas previstas en el art. 50 del Estatuto de los Trabajadores)». En idéntico sentido véase el Fundamento de Derecho Tercero de la STSJ de las Islas Baleares de 15 de diciembre de 2000 (NFJ058893) o la RDGT de 1 de agosto de 2013, en respuesta a la Consulta vinculante número V2558/2013 (NFC048844).

³⁹ Repárese que el cese, la extinción del contrato a instancias del trabajador, se produce consecuencia de un traslado y no de otra forma de movilidad geográfica, como el desplazamiento, que se regula igualmente en el artículo 40 del ET, pero en su apartado Cuarto.

La diferencia entre una y otra forma de movilidad radica en la duración de las mismas, pero resulta más ilustrativo al respecto el Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 26 de abril de 2006 (NSJ020809), pasaje en el que, en unificación de doctrina, se sienta al respecto que «Y desde el momento en que la movilidad geográfica que disciplina aquel precepto —art. 40— exige cambio de residencia [...] con ello resulta obligado colegir que los supuestos de movilidad que no impliquen aquel cambio [bien de forma permanente, en el traslado; bien de forma temporal, en el desplazamiento] están amparados por el ordinario poder de dirección del empresario reglado en los arts. 5.1 c) y 20 ET».

⁴⁰ CRUZ VILLALÓN hace referencia al término despido indirecto en el análisis que realiza de sus causas (CRUZ VILLALÓN 2014, 397 a 401), mientras que esta voz es empleada igualmente sea en el Considerando Segundo de la STS de 14 de octubre de 1982 que en el Fundamento de Derecho Segundo de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra de 23 de septiembre de 2006, resolución administrativa en materia tributaria en la que el alto centro

las que tales extinciones se producen, «tanto significa que el empresario despidiera como que fuerce al trabajador a despedirse»⁴¹.

Dando por integrado el concepto de cese que emplea el artículo 7 e) de la LIRPF, sucede que los supuestos de extinción del contrato de trabajo englobados bajo este término son, desde la perspectiva del Derecho de Trabajo, merecedores de indemnización⁴² pues, como aconteciera con los despidos directos, no parece dudoso que con los mismos se genera al trabajador similar lucro cesante y daño emergente que el infligido a este en los despidos objetivos.

Por ello, como se ha visto, las cuantías indemnizatorias que el ET prevé para estos casos son iguales a las contempladas por tal disposición legal para el despido objetivo, pues, al fin y al cabo, también en los supuestos de extinción del contrato de trabajo a instancia del trabajador con base en los artículos 40 y 41 del ET han de concurrir razones económicas, técnicas, organizativas o de producción que justifiquen el traslado o la modificación sustancial de condiciones de trabajo decidida por el empresario que determina el despido indirecto, circunstancia que no se da en relación con las extinciones instadas por el empleado de acuerdo con el artículo 50.1 del ET, en las cuales, al existir una clara conducta antijurídica del empresario, se concede al trabajador una mayor indemnización, concretamente, la que corresponda a los casos de despido improcedente.

Con todo, y en coherencia con lo dicho, entendemos que las indemnizaciones por extinción del contrato a instancias del trabajador «fundamentada en un incumplimiento contractual del em-

directivo navarro hace uso de concepto de despido indirecto en los siguientes términos «nos hallamos realmente ante una suerte de despido indirecto, ya que el empleador fuerza al trabajador a despedirse con fundamento en una serie de justas causas fundadas en la mala fe del empleador, lo que lógicamente genera al trabajador unos daños y perjuicios que deben ser objeto de la oportuna indemnización».

⁴¹ Considerando Segundo de la STS de 14 de octubre de 1982.

⁴² Concretamente, el artículo 40.1 del ET y el artículo 41.3 del ET contemplan, respectivamente, indemnizaciones de 20 días de salario por año de servicio para los supuestos de extinción del contrato a instancia del trabajador por no aceptación de un traslado o de una modificación de condiciones de trabajo simplemente perjudicial.

En este sentido, es importante destacar que no toda movilidad geográfica o modificación de condiciones de trabajo debe ser indemnizada, al contrario, a estos efectos el Derecho del Trabajo distingue tres niveles de intensidad en las decisiones modificativas del empresario: (i) de un parte, aquellas que encuentran fundamento en el poder de dirección del empresario y que, por lo tanto, no generan ni opción a extinción del contrato a instancia del trabajador ni, por ende, indemnización, (ii) de otra parte, aquellas que se justifican en el *ius variandi* que asiste al empresario en virtud del cual puede adoptar decisiones modificativas, más allá de lo pactado en el contrato de trabajo, con las consecuencias descritas anteriormente y, finalmente, (iii) aquellas que suponen modificación sustancial de condiciones de trabajo, las cuales perjudican verdaderamente a los empleados y, por ello, el ordenamiento les concede la opción de aceptar tales modificaciones o no, otorgándoseles en esta última hipótesis el derecho a extinguir la relación laboral con derecho a la indemnización antes referida.

Finalmente, dentro de las decisiones empresariales que suponen modificación sustancial de condiciones de trabajo suele diferenciarse entre aquellas ordinarias o simplemente perjudiciales y aquellas cualificadas ex artículo 50.1 del ET en la medida en que suponen menoscabo de la dignidad del trabajador o incumplimiento grave de sus obligaciones por parte del empresario.

En este sentido léase a CRUZ VILLALÓN (2014, 202, 203, 331 y 332) y a SAN MARTÍN MAZZUCCONI (2009).

presario», desde la perspectiva tributaria, han de recibir un trato equivalente al de las indemnizaciones por despido *sensu stricto*. O lo que es lo mismo, que la parte de estos resarcimientos que compensen el lucro cesante y el daño emergentes tantas veces referidos –los veinte días por el salario y por los años de servicio– deberían quedar exentos de tributación en concepto de IRPF.

De esta forma, las indemnizaciones por despido indirecto *ex* artículo 40.1 y 41.3 del ET quedarían excluidas de gravamen en su totalidad, beneficio fiscal que creemos debe extenderse también a la mayor indemnización que se percibe en los supuestos de extinción a instancias del trabajador de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 50.1 del ET, pues, a diferencia de lo que sucedía en los despidos calificados como improcedentes o no ajustados a Derecho en los que el plus de resarcimiento respondía a una conducta antijurídica del empresario que no tenía por qué generar un mayor daño al trabajador, las circunstancias que permiten la extinción del contrato de trabajo *ex* artículo 50.1 del ET sí reflejan una conducta antijurídica del empresario que inflige un daño al trabajador distinto al generado por el despido indirecto –v. gr. menoscabo de la dignidad del trabajador, la falta de pago del salario, etc.–, de ahí que se abogue por la extensión de la mayor exención que estas extinciones comportan pero, como se decía antes, quizá con base en otro beneficio fiscal como pudiera ser el artículo 7 letra d) de la LIRPF.

III.1. LA OBLIGACIÓN DE INDEMNIZAR LA FINALIZACIÓN DE LOS CONTRATOS TEMPORALES EN EL DERECHO DEL TRABAJO

Dejando ya a un lado lo concerniente al concepto de cese, en relación con el término despido se está generando una controversia más relevante que la de la laxitud en su uso, controversia que nace en el ámbito del Derecho del Trabajo y que no ha calado aún en el Derecho Tributario gracias al muro que, cimentado en la prohibición de analogía en la interpretación de normas reguladora de exenciones, han construido la Administración tributaria.

En efecto, aceptándose que el despido y la finalización de los denominados contratos temporales son formalmente distintas causas de extinción del contrato de trabajo⁴³, el Derecho del Trabajo, de facto, ha venido acercando las mismas desde un punto de vista material, acercamiento que tendría su culmen con la introducción de la obligación del empresario de satisfacer indemnización al trabajador en los casos de finalización de contratos temporales y, posteriormente, con el aumento de la cuantía de tal indemnización hasta alcanzar, a partir del 1 de enero de 2015, los doce días por el salario y por los años de servicio en la empresa.

Así es, hasta el año 2001, la extinción de los contratos de trabajo temporal «Por expiración del tiempo convenido o realización de la obra o servicio objeto del contrato» –art. 49.1 letra c)

⁴³ No en vano ambas causas de extinción del contrato de trabajo son recogidas separadamente en la letra c) y en la letra k) del artículo 49.1 del ET.

ET— no generaba el derecho a percepción de indemnización alguna por tal motivo⁴⁴. En tal anualidad acaece una reforma del mercado de trabajo que, en lo que a la finalización de los contratos temporales se refiere, determina una modificación del artículo 49.1 letra c) del ET en virtud de la cual se añade un nuevo párrafo al mismo en el que grosso modo se reconoce al trabajador con ciertos contratos temporales el derecho a percibir una indemnización «equivalente a la parte proporcional de la cantidad que resultaría de abonar ocho días de salario por cada año de servicio»⁴⁵. En el año 2010, en el contexto de una nueva reforma del mercado de trabajo, se aumentó la cuantía de esta indemnización hasta una cantidad equivalente a doce días de salario por cada año de servicio⁴⁶, aumento que no se aplicó de forma súbita, pues «razones de prudencia aconsejan implantar este incremento de una manera gradual y progresiva por la incidencia que su aplicación inmediata pudiera suponer sobre la creación de empleo»⁴⁷, de manera que la efectividad del mismo se acompasó al ritmo que se consagra en la disposición transitoria decimotercera que se introdujo a tales efectos en el ET y, de acuerdo con la cual, la indemnización prevista a la finalización de ciertos contratos temporales *ex* artículo 49.1 letra c) del ET se incrementaría de modo gradual conforme a un calendario en el que, partiendo de una indemnización de ocho días de salario por cada año de servicio para los contratos temporales que se celebren hasta el 31 de diciembre de 2011, año a año se aumenta en un día tal factor de la fórmula para el cálculo de la indemnización que ocupa, hasta que la misma alcance los doce días de salario por cada año de servicio para los contratos temporales firmados a partir del 1 de enero de 2015.

Sobre la razón por la que se introduce y posteriormente se aumenta la indemnización por finalización de ciertos contratos temporales se ha manifestado la jurisprudencia y la doctrina situándola sustancialmente en el deber del empresario de compensar los efectos (¿perjuicios?) que genera en el trabajador el empleo temporal —menor estabilidad, precariedad, etc.—.

⁴⁴ Preguntándose sobre «las consecuencias que deben derivarse de los despidos injustificados cuando afectan a una relación laboral de carácter temporal», SEMPERE NAVARRO y CARDENAL CARRO (1992) exponen que los efectos en tales extinciones, al no preverse entonces la indemnización por terminación del contrato temporal, se limitan a la condena al pago de salarios de tramitación, pues, en los supuestos en los que la relación laboral finaliza antes de la sentencia declarativa del despido, «Conforme al criterio mayoritario y tradicional, se ha entendido que la condena únicamente debía abarcar el abono de los salarios que se hubiesen recibido caso de no haber mediado el despido (hasta el término final de la relación)».

⁴⁵ Fue el artículo Tercero.Uno del Real Decreto-Ley 5/2001, de 2 de marzo, de medidas urgentes de reforma del mercado de trabajo para el incremento del empleo y la mejora de su calidad, el precepto que modificó el artículo 49.1 letra c) del ET dándole la siguiente redacción: «El contrato de trabajo se extinguirá [...] Por expiración del tiempo convenido o realización de la obra o servicio objeto del contrato. A la finalización del contrato, excepto en los casos del contrato de interinidad, del contrato de inserción y de los contratos formativos, el trabajador tendrá derecho a recibir una indemnización económica cuya cuantía se determinará en la negociación colectiva o en la normativa específica que les sea de aplicación. En defecto de esta determinación de cuantía la indemnización será equivalente a la parte proporcional de la cantidad que resultaría de abonar ocho días de salario por cada año de servicio».

⁴⁶ El artículo 1.Cinco del Real Decreto-Ley 10/2010, de 16 de junio, de medidas urgentes para la reforma del mercado de trabajo, volvió a modificar el artículo 49.1 letra c) del ET cambiando sustancialmente tal factor en la determinación de la cuantía de la indemnización por finalización de ciertos contratos temporales.

⁴⁷ Exposición de motivos del Real Decreto-Ley 10/2010.

Así, a título de ejemplo, la Sala Cuarta del Tribunal Supremo entiende que la comentada regulación, encaminada a alcanzar «una deseable mayor estabilidad en empleo, estimulando la contratación indefinida por la indirecta vía de penalizar —mediante obligada indemnización— la contratación temporal», «en alguna medida "compensaba" la limitación temporal del contrato de trabajo»⁴⁸, y más contundentemente, la Audiencia Nacional concluye que «la razón de ser de tal indemnización es la de cubrir la situación de desamparo o precariedad que normalmente se genera tras la finalización de un contrato temporal, como todas las indemnizaciones que la normativa laboral reconoce y otorga a los trabajadores en los supuestos de cese o despido, destinada, en fin, a compensar la pérdida de puesto de trabajo, aunque la extinción contractual opere por el cauce consignado en el contrato por ambas partes»⁴⁹. Por su parte, en la doctrina se manejan como fundamentos para la introducción de la indemnización que ocupa, entre otros, «la compensación por la menor estabilidad en el empleo que comporta su situación de contratación temporal»⁵⁰ o «la inseguridad y la precariedad característica de este tipo de contratos»⁵¹.

Atendiendo a lo dicho sobre el fundamento de la indemnización por la finalización de ciertos contratos temporales, se observa que materialmente no existen particulares diferencias entre las consecuencias derivadas de las extinciones por despido indemnizado y por finalización de ciertos contratos temporales. En ambos supuestos la extinción del contrato genera similares daños y perjuicios al trabajador, daños y perjuicios los cuales deben ser resarcidos por el empresario mediante la satisfacción de una indemnización objetiva y tasada que es determinada en los dos casos atendiendo a los mismos parámetros, similitudes todas estas que no pueden ser desechadas alegando simplemente que la temporalidad del contrato de trabajo es aceptada por el empleado, pues es notorio que es el empresario la parte de la relación laboral que, por su posición predominante y atendiendo a sus preferencias⁵², puede decidir si el vínculo con el trabajador es de carácter indefinido o temporal⁵³.

⁴⁸ Fundamento de Derecho Sexto de la STS de 26 de marzo de 2014 (NSJ049003).

⁴⁹ Fundamento de Derecho Cuarto de la SAN de 15 de octubre de 2001 (NFJ011138). En idéntico sentido véanse las SSAN de 7 de marzo de 2002 (NFJ012385) y 19 de abril de 2007.

⁵⁰ En este sentido, el profesor CRUZ VILLALÓN expone que la indemnización que percibe el trabajador cuando se extingue el contrato temporal *ex* artículo 49.1 letra c) del ET se contempla como «un deber indemnizatorio como forma general de compensación por la menor estabilidad en el empleo que comporta su situación de contratación temporal» (CRUZ VILLALÓN 2014, 388 y 389).

⁵¹ Por su parte, GORDO GONZÁLEZ y MARTÍNEZ SÁNCHEZ sientan al respecto que «los trabajadores que deben prestar sus servicios bajo estas modalidades contractuales también sufren un claro perjuicio. En este caso, el perjuicio vendría derivado de la inseguridad y la precariedad característica de este tipo de contratos» (GORDO GONZÁLEZ y MARTÍNEZ SÁNCHEZ 2014).

⁵² Aunque notorio, es interesante la reflexión que en este sentido realiza GIMENO DÍAZ DE ATAURI señalando que «la preferencia empresarial por la contratación temporal se ha dirigido al elemento que la causó inicialmente: la diferencia explícita en la norma de costes extintivos» (GIMENO DÍAZ DE ATAURI 2014, 171).

⁵³ Aunque en el Derecho del Trabajo español la contratación temporal es causal, existen incluso precedentes normativos que demuestran que, en realidad, el empresario puede recurrir a la mismas para cubrir necesidades estructurales de mano de obra, así, a título de ejemplo, el artículo 15 del ET alberga distintos escenarios de conversión en trabajadores fijos de empleados contratados temporalmente por una duración *excesiva* —art. 15.1 letra a) ET— o que no han sido

III.2. ¿DEBERÍAN QUEDAR EXENTAS EN EL IRPF LAS INDEMNIZACIONES POR LA FINALIZACIÓN DE LOS CONTRATOS TEMPORALES?

Con estos antecedentes no era de extrañar que, en su trasunto al ámbito tributario, la cuestión de la exención de las indemnizaciones por la finalización de ciertos contratos temporales navegara por los derroteros que a la misma marcó la Audiencia Nacional con sus SSAN de 17 de julio de 2013 (NFJ053578) y de 20 de noviembre de 2013 (NFJ053580).

Pero antes de profundizar en la posición sostenida por el mencionado órgano jurisdiccional, es conveniente repasar someramente cuál era y es la doctrina de la Administración tributaria al respecto, doctrina en virtud de la cual, y en interpretación del contenido tradicional del beneficio fiscal que ocupa, se puntualiza que la aplicación de la exención del artículo 7 e) de la LIRPF precisa, en primer lugar, no solo que la indemnización que se perciba «venga establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores», sino también que «la causa de la misma sea el despido o cese del trabajador»; así, cumplidos ambos requisitos, añade la DGT, en lo que aquí interesa, que «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»⁵⁴, argumentándose para ello que «estas indemnizaciones no pueden quedar amparadas por la exención, pues su admisión en el ámbito de esta supondría extenderlo más allá de sus términos estrictos, lo que contravendría lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria»⁵⁵.

Reiterándose que el razonamiento de la Administración tributaria resulta inatacable desde un punto de vista formal, lo cierto es que esta posición sobre la aplicabilidad de la exención de las indemnizaciones por despido o cese a los resarcimientos satisfechos en los casos de la finalización de ciertos contratos temporales no es pacífica, existiendo, como se ha visto, precedentes que, desde una perspectiva material, dan un desenlace distinto a esta cuestión sosteniendo grosso modo que, por las similitudes comentadas, a tales resarcimientos y a las indemnizaciones por despido *sensu stricto* corresponde idéntico tratamiento tributario.

No obstante lo anterior, es necesario puntualizar que las resoluciones de la Audiencia Nacional antes traída a colación, y sobre las que se sustenta la tesis jurisprudencial apenas descrita,

dados de alta en el sistema de Seguridad Social –art. 15.2 ET– y, sobre todo, la guadianesca conversión en trabajador fijo *ex* artículo 15.5 del ET de los empleados que concatenen veinticuatro meses de contratación temporal, continuos o no, durante un periodo temporal de treinta meses.

⁵⁴ *Prior in tempore*, véase en este sentido la RDGT de 18 de marzo de 2005, en respuesta a la Consulta vinculante número V0432/2005 (NFC029411), y las más de diez que le siguen hasta la RDGT de 15 de abril de 2014, en respuesta a la Consulta vinculante número V1099/2014 (NFC050905).

⁵⁵ RDGT de 11 de diciembre de 2013, en respuesta a la Consulta vinculante número V3581/2013 (NFC049910).

fueron evacuadas en vigencia de la normativa laboral anterior⁵⁶ a que se generalizara en el artículo 49.1 letra c) del ET el derecho de ciertos *trabajadores temporales* a percibir indemnización por la finalización de sus contratos, circunstancia que no hace sino incrementar la relevancia de las SSAN de 17 de julio de 2013 (NFJ053578) y de 20 de noviembre de 2013 (NFJ053580), las cuales fueron dictadas aplicando el mencionado precepto del ET.

Pues bien, teniendo en cuenta lo anterior, la Audiencia Nacional comienza su razonamiento al respecto señalando que el denominado contenido tradicional de la exención de las indemnizaciones por despido y cese —en su versión contenida en el art. 7 e) de la LIRPF de 2004— debe ponerse en relación con el ET, concretamente con las letras c) y k) del artículo 49 del ET, preceptos que transcribe para posteriormente destacar que:

«La indemnización controvertida, surge "ex lege" tanto en el caso de la extinción por finalización del contrato de obra o servicio, o expiración del término convenido, al igual que sucede con la extinción del contrato en el caso de despido [...] En ambos casos la indemnización es obligatoria, y en ambos casos se produce la extinción del contrato, de acuerdo con lo establecido en el artículo 49 del ET. No existe aparentemente ninguna diferencia entre uno y otro supuesto, y la indemnización tienen en todos los casos una naturaleza indemnizatoria o reparadora como consecuencia de la pérdida del contrato, o su no renovación en el caso de los contratos que nos ocupan de tiempo determinado o de obra o servicio»⁵⁷.

Una vez evidenciadas las similitudes entre las indemnizaciones por finalización de ciertos contratos temporales y las indemnizaciones por despido, la Audiencia Nacional se pronuncia sobre el fundamento de las primeras en términos similares a los aquí empleados —«Acerca del carácter indemnizatorio de las sumas recibidas por el trabajador en caso de contratos de duración determinada, ya se ha pronunciado la Sala en sentencia de 7 de marzo de 2002 [...] así como la Doctrina, reconociendo que tales sumas vienen a constituir una reparación por la pérdida del empleo»— para, posteriormente, apuntar que:

«El concepto de indemnización, por otra parte, es más amplio que el resarcimiento de daños y perjuicios, ya que abarca no solo el daño o perjuicio sino que también compensa algo que se ha perdido o se ha visto afectado por la conducta de otro»⁵⁸.

⁵⁶ En efecto, las SSAN de 15 de octubre de 2001 (NFJ011138), de 7 de marzo de 2002 (NFJ012385) y 19 de abril de 2007 alcanzaron la conclusión antes transcrita aplicando el artículo 3.4 del Real Decreto 1989/1984, de 17 de octubre, por el que se regula la contratación temporal como medida de fomento del empleo, precepto que, en términos similares al artículo 49.1 letra c) del ET, ordenaba que «A la terminación del contrato por expiración del plazo convenido, el trabajador tendrá derecho a percibir una compensación económica equivalente a doce días de salario por año de servicio, prorrateándose por meses los periodos de tiempo inferiores a un año».

⁵⁷ Fundamento de Derecho Quinto de la SAN de 17 de julio de 2013 (NFJ053578).

⁵⁸ Véase nota anterior.

Con uno y otro argumento concluye la Audiencia Nacional que «Por consiguiente [...] estas indemnizaciones deben incluirse como rentas exentas en el artículo 7 de la LIRPF»⁵⁹.

Yendo por delante que compartimos tal conclusión de la Audiencia Nacional, se cree que es necesario profundizar en las razones que esgrime este órgano jurisdiccional para fundamentar su posición y, en este sentido, no parece dudoso que, por lo ya dicho, al trabajador se le generan daños y perjuicios similares tanto en el despido como en la finalización de ciertos contratos temporales, pues en esta última hipótesis el empleado, por motivos ajenos a su voluntad, también sufre, el lucro cesante que representa la no percepción de sueldos desde la finalización del contrato temporal e, incluso, en ciertos casos un daño emergente cual sería la no prolongación de la relación laboral o la no conversión de la misma en indefinida, o lo que es lo mismo, la desocupación consecuencia de la menor estabilidad o precariedad que, como hemos visto, sirve de fundamento en el ámbito laboral a las indemnizaciones que ocupan.

A fortiori, si algunos autores adujeron en su momento razones de justicia tributaria para que las indemnizaciones por despido o cese sensu stricto disfrutaran de la exención del artículo 7 e) de la LIRPF⁶⁰, idénticas exigencias de justicia invitan ahora a extender tal régimen impositivo a las indemnizaciones por finalización de ciertos contratos temporales, pues también en estos supuestos el Derecho Tributario debiera salvaguardar tales resarcimientos que el ordenamiento laboral pretende garantizar en los términos vistos.

En todo caso, la aplicación de la exención del artículo 7 e) de la LIRPF a las indemnizaciones por finalización de ciertos contratos temporales quedaría condicionada, no solo a la rigurosidad de la exigencia de una situación de desvinculación real y efectiva *ex* artículo 1 del RIRPF, sino además, en coherencia con lo dicho anteriormente siguiendo al profesor GARCÍA BERRO, a que la situación de desempleo del trabajador tras la finalización del contrato temporal se prolongue en el tiempo.

Finalmente, enrocada en su válido argumento de prohibición de la analogía en la interpretación de las normas reguladoras de las exenciones, la Administración tributaria ya ha anunciado

⁵⁹ Fundamento de Derecho Quinto de la SAN de 17 de julio de 2013 (NFJ053578).

Expuesto el razonamiento y la conclusión de la Audiencia Nacional sobre la cuestión que ocupa, para resaltar la relevancia de la misma se trae a colación para su confrontación el Fundamento de Derecho Segundo de la SAN de 25 de octubre de 2007, en la que este órgano jurisdiccional, en sentido contrario a lo que sostiene ahora y tras repasar el contenido tradicional de la exención de las indemnizaciones por despido o cese, afirma que «En dicho concepto no se incluyen las "indemnizaciones" satisfechas por el empresario por la "extinción" del contrato de trabajo por "finalización" del plazo de "duración" del mismo. En dicho supuesto, si el empresario satisface una cantidad al empleado afectado por la "extinción" del contrato, no indemniza sino que "compensa" la referida extinción de la relación laboral, sea por así estar establecida por una norma laboral, sea porque así se pactó por las partes».

⁶⁰ Recuérdese, BANACLOCHE PALAO y GALÁN RUIZ afirman en este sentido que «El principio sustancial de Justicia tributaria parece que impone que no se haga tributar al contribuyente por la indemnización que la legislación laboral le garantiza ante la perspectiva de una situación de desempleo» (BANACLOCHE PALAO y GALÁN RUIZ 2005).

que no acepta la extensión del artículo 7 e) de la LIRPF a las indemnizaciones por finalización de ciertos contratos temporales patrocinada por la Audiencia Nacional, y así, tras reiterar en una de sus últimas resoluciones en la materia su posición antes analizada, la DGT añade en este sentido que «Debe señalarse por último, que el criterio manifestado por este Centro Directivo en referencia a la indemnización que trae causa se formula teniendo conocimiento, no obstante, de la existencia de la Sentencia de la Audiencia Nacional, de fecha 17 de julio de 2013»⁶¹.

IV. LA REMISIÓN A LA NORMATIVA LABORAL PARA LA DETERMINACIÓN DE LA CUANTÍA DE LA EXENCIÓN: LA PROBLEMÁTICA (QUE NO CESA) DE LA EXENCIÓN DE LAS INDEMNIZACIONES QUE PERCIBEN LOS DIRECTIVOS EN LOS SUPUESTOS DE DESISTIMIENTO EMPRESARIAL⁶²

En el contexto de la aplicación de la exención de las indemnizaciones por despido o cese, otra cuestión problemática es la relativa a la remisión a la normativa laboral que se contiene en el artículo 7 e) de la LIRPF a los efectos de la cuantificación del beneficio fiscal que ocupa, remisión que este precepto realiza a las disposiciones contenidas «en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias»⁶³.

Expuestos anteriormente los parámetros que contempla el ET para la cuantificación, con carácter general, de las indemnizaciones por despido, en las líneas que continúan queremos analizar la problemática que en este sentido presenta una concreta normativa de desarrollo del ET como es el Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección.

⁶¹ RDGT de 15 de abril de 2014, en respuesta a la Consulta vinculante número V1099/2014 (NFC050905).

⁶² Aunque en adelante, como recurso literario, se vaya a emplear en ocasiones el concepto *despidos de directivos*, en puridad se estará haciendo referencia a la extinción del contrato de trabajo de altos directivos por desistimiento del empresario, forma esta de terminación de esta relación laboral permitida por el artículo 11.1 del Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección, que cohabita con el despido disciplinario por incumplimiento grave y culpable de los altos directivos contemplado en el artículo 11.2 del Real Decreto 1382/1985.

⁶³ Pese a la claridad de la redacción del artículo 7 e) de la LIRPF en este punto, no está de más traer a colación el Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 19 de julio de 2012 (NFJ048214), resolución en la que el Alto Tribunal recuerda que «En este sentido se ha de señalar que la exención está prevista únicamente para la indemnización por cese o despido del trabajador que tenga carácter obligatorio de conformidad con lo establecido en el ET y en su normativa de desarrollo, entre la que no se encuentra Convenio Colectivo alguno», o lo que es lo mismo, que ni lo pactado en convenio colectivo ni lo estipulado en contrato de trabajo sirve a efectos de cuantificar la exención de las indemnizaciones por despido o cese.

IV.1. LA INDEMNIZACIÓN QUE DEBE PERCIBIR EL DIRECTIVO EN LOS SUPUESTOS DE DESISTIMIENTO EMPRESARIAL: LA RELEVANCIA DE LA STS DE 22 DE ABRIL DE 2014

En efecto, el artículo 11.1 del Real Decreto 1382/1985 dispone que «El contrato de trabajo podrá extinguirse por desistimiento del empresario, comunicado por escrito, debiendo mediar un preaviso en los términos fijados en el artículo 10.1. El alto directivo tendrá derecho en estos casos a las indemnizaciones pactadas en el contrato; a falta de pacto la indemnización será equivalente a siete días del salario en metálico por año de servicio con el límite de seis mensualidades»⁶⁴, precepto cuyas distintas interpretaciones por la jurisprudencia social⁶⁵ han marcado las diferentes versiones sobre cómo se aplica la exención de las indemnizaciones por despido o cese en relación con el personal de alta dirección⁶⁶.

Pues bien, sobre la interpretación que debe darse a este precepto se ha pronunciado la Sala Cuarta del Tribunal Supremo en su STS de 22 de abril de 2014 (NSJ049903), resolución jurisdiccional que creemos de especial relevancia por dos motivos, de una parte, porque con la misma el Alto

⁶⁴ Además de la indemnización que pudiera corresponder, en el párrafo Segundo del artículo 11.1 del Real Decreto se contempla otra compensación a favor del alto directivo de cuyo servicio se desiste al ordenarse en tal precepto que «En los supuestos de incumplimiento total o parcial del preaviso, el alto directivo tendrá derecho a una indemnización equivalente a los salarios correspondientes a la duración del periodo incumplido».

⁶⁵ De hecho, la STS de 22 de abril de 2014 (NSJ049903) que sirve de inspiración para elaborar este apartado resuelve un recurso de casación para la unificación de doctrina vista la contradicción existente entre la STSJ de Galicia de 26 de febrero de 2013 (NSJ047835) y la STSJ de Madrid de 22 de noviembre de 2005 (NSJ051977) en torno a la procedencia o no de pactos de exclusión de indemnización en los supuestos de extinción del contrato de trabajo del alto directivo por desistimiento del empresario.

Además, en este sentido debe destacarse que la doctrina que sienta la STS de 22 de abril de 2014 (NSJ049903) no es pacífica siquiera en su origen, pues frente al parecer mayoritario de la Sala Cuarta del Tribunal Supremo formuló voto particular el Excelentísimo Magistrado don José Luis Gilolmo López, al que se adhirieron los Excelentísimos Magistrados don José Manuel López García de la Serrana y don Miguel Ángel Luelmo Millán.

⁶⁶ Sin ánimo de repasar las distintas posiciones que en el ámbito tributario se han mantenido sobre la aplicación del beneficio fiscal que ocupa en relación con las indemnizaciones por desistimiento percibidas por el personal de alta dirección, resulta significativo lo señalado al respecto en el Fundamento de Derecho Primero de la STS de 14 de diciembre de 2006 (NFJ025105), pasaje en el que el Alto Tribunal enumera tales posiciones señalando que «han existido muchas y variadas interpretaciones en la fijación de la parte no sujeta de las indemnizaciones percibidas por el personal de alta dirección en los casos de desistimiento unilateral del empresario: a) no sujeción de la totalidad de la indemnización cualquiera que fuese su cuantía (sentencia de esta Audiencia Nacional de 8 de marzo de 1994 invocada precisamente por la actora); b) no sujeción de 42 mensualidades, cualquiera que sea el tiempo de servicio (contestación de la Administración de 29 de septiembre de 1984 a consulta); c) no sujeción de 45 días por año de servicio con un máximo de 42 mensualidades (voto particular aludido); d) 20 días por año de servicio con un límite de 12 mensualidades, en cuanto propio del despido improcedente de los actos directivos (posibilidad razonable según el citado voto particular); e) no sujeción de 7 días por año de servicio con un máximo de 6 mensualidades (tesis esta mantenida por el Tribunal Económico-Administrativo Central en la resolución que aquí se impugna); f) sujeción, finalmente, de la totalidad de la indemnización al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», y ello en referencia al Fundamento de Derecho Decimotercero del voto particular que formuló el Excelentísimo Magistrado don Alfonso Gota Losada a la STS de 21 de diciembre de 1995 (NFJ004226).

Tribunal da, en unificación de doctrina, su más reciente exégesis del controvertido artículo 11.1 del Real Decreto 1382/1985 y, de otra parte, porque, en buena lógica, tal fallo podría determinar una revisión de la tesis que al respecto se ha consolidado en el ámbito tributario merced de la mencionada STS de 21 de diciembre de 1995⁶⁷ (NFJ004226), que, como es sabido, patrocinó la sujeción y la no exención de las indemnizaciones por desistimiento percibidas por el personal de alta dirección por no haber «ningún límite máximo señalado con carácter obligatorio por el Real Decreto 1382/1985 para los contratos de alta dirección»⁶⁸.

Una vez dicho lo anterior, antes de comenzar el análisis de doctrina sentada por la Sala Cuarta del Tribunal Supremo con su STS de 22 de abril de 2014 (NSJ049903), se cree necesario hacer un breve apunte al sistema de fuentes que regulan la relación laboral especial del personal de alta dirección, pues la conclusión que va a alcanzar el Alto Tribunal sobre la cuantía de la indemnización que corresponda *ex* artículo 11.1 del Real Decreto 1382/1985 descansa sustancialmente en la consideración de que esta norma no es dispositiva, sino imperativa, de derecho necesario, fuera del alcance de la voluntad de las partes.

Así es, el artículo 3.1 del Real Decreto 1382/1985 dispone en este sentido que «Los derechos y obligaciones concernientes a la relación laboral del personal de alta dirección se regularán por la voluntad de las partes, con sujeción a las normas de este Real Decreto y a las demás que sean de aplicación», precepto que, sin embargo, no va a identificar las normas del Real Decreto 1382/1985 o las otras disposiciones «que sean de aplicación» que constituyen ese mínimo que ha de ser observado necesariamente por la voluntad negociadora de las partes.

Ante tal indefinición, la jurisprudencia ha ido perfilando los límites a la voluntad de las partes en la ordenación de la relación laboral especial de alta dirección, señalando como tales, entre otros, los derechos fundamentales reconocidos en la CE⁶⁹, las normas laborales generales a las

⁶⁷ Así lo deja entrever DELGADO PACHECO cuando, sobre las consecuencias que comporta en el ámbito tributario la STS de 22 de abril de 2014 (NSJ049903), apunta que esta «privaría de base real a esta tesis de la jurisprudencia tributaria. Frente a lo que ha venido diciéndose desde 1995, la última jurisprudencia social parecería entender que en el Real Decreto 1382/1985, hay una indemnización mínima como ocurre en los restantes supuestos de extinción de relaciones laborales comunes o especiales», para concluir tras ello que «habrá que esperar tal vez a la propia consolidación del criterio de la jurisdicción social para ver sus efectos en el mundo tributario» (DELGADO PACHECO 2014).

⁶⁸ Fundamento de Derecho Cuarto de la STS de 21 de diciembre de 1995 (NFJ004226). Se especifica que Alto Tribunal sostuvo la sujeción y la no exención de las referidas indemnizaciones pues, en el asunto del que conocía, era de aplicación el supuesto de no sujeción contemplado en el artículo 3.4 de la Ley del IRPF de 1978 y desarrollado, en este caso, por el Reglamento del IRPF de 1981, circunstancia que no impidió que el Tribunal Supremo se pronunciara, *obiter dicta*, sobre cómo se aplicaría a los autos el artículo 9 d) de la Ley del IRPF de 1991, precepto que consagraba el denominado contenido tradicional de la exención y en virtud del cual las mencionadas indemnizaciones serían efectivamente gravadas pues el mismo, el artículo 9 d) de la Ley del IRPF de 1991, solo «varía el concepto anterior de "acto no sujeto" por el de "exento"».

⁶⁹ Conociendo precisamente de un supuesto de extinción del contrato de trabajo de un alto directivo por desistimiento del empresario, en el Fundamento de Derecho Cuarto de la STS de 18 de junio de 2012 (NSJ044518) el Alto Tribunal reconoce el límite que suponen los derechos fundamentales a tales efectos al señalar al respecto que «Aunque el

que se remita el Real Decreto 1382/1985 o que se hagan constar en el contrato de trabajo⁷⁰ o las disposiciones imperativas⁷¹, entre las que se encuentran «las escasas materias reguladas como derecho necesario en el DPAD»⁷² –acrónimo empleado para designar el RD 1382/1985–.

En todo caso, a modo de resumen, puede decirse que «la fuente primordial de la relación especial estudiada es la voluntad de los contratantes, porque los derechos mínimos que el Real Decreto reconoce a los altos directivos son bien escasos»⁷³.

Esbozado entonces cuál es el sistema de fuentes que regula los derechos y obligaciones en el seno de la relación laboral especial de alta dirección, se está ya en disposición de analizar la conclusión que se alcanza en la STS de 22 de abril de 2014 (NSJ049903) respecto al derecho de estos trabajadores a percibir, obligatoriamente, una mínima indemnización en los supuestos de extinción del contrato por desistimiento del empresario.

En efecto, en la precitada resolución jurisdiccional el Alto Tribunal se enfrenta sustancialmente a la cuestión de si es posible que las partes implicadas en la relación laboral especial puedan pactar la extinción del contrato de trabajo del alto directivo por desistimiento del empresario sin derecho del primero, del alto directivo, a percibir indemnización alguna.

Real Decreto 1382/1985 regula la extinción del contrato de trabajo de alta dirección por desistimiento *ad nutum* del empresario esta extinción *ad nutum* tiene el límite del respeto de los derechos fundamentales. Los supuestos en los que el ordenamiento jurídico admite la libre extinción de la relación laboral a instancia del empresario tienen como límite el respeto de los derechos fundamentales, que gozan de la máxima protección».

⁷⁰ En este sentido ordena el artículo 3.2 del Real Decreto 1382/1985 que «Las demás normas de la legislación laboral común, incluido el Estatuto de los Trabajadores, solo serán aplicables en los casos en que se produzca remisión expresa en este Real Decreto o así se haga constar específicamente en el contrato», señalándose en términos similares en el Fundamento de Derecho Cuarto de la STS de 24 de febrero de 2009 que «los derechos y obligaciones concernientes a la relación laboral especial de alta dirección se regulan, con preferencia absoluta, por la voluntad de las partes (art. 3.1 RD 1382/1985), y las normas de la legislación laboral común, incluido el ET, solo serán aplicables en los casos en que se produzca remisión expresa en el Real Decreto 1382/85 o así se haga constar específicamente en el propio contrato (art. 3.2 del RD)».

⁷¹ Tras relacionar las fuentes reguladoras de la relación laboral especial de alta dirección en los términos vistos, en el Fundamento de Derecho Cuarto de la STS de 24 de febrero de 2009 (NSJ028138) se añade a continuación que «nada de ello no es óbice para que, como así mismo dispone el n.º 1 del mismo artículo 3 del repetido reglamento, los derechos y obligaciones derivados de esa relación especial de trabajo han de sujetarse también a las demás normas que «sean de aplicación», señalando como tales a «todas las disposiciones imperativas de carácter o naturaleza fiscal».

⁷² En un interesante pasaje sobre el sistema de fuentes aplicable en la relación laboral especial de alta dirección, el Alto Tribunal, tras enumerar las disposiciones de Derecho del Trabajo que se proyectan sobre la misma, sienta al respecto en el Fundamento de Derecho Cuarto de la STS de 27 de septiembre de 2011 (NSJ040925) que «Ninguna otra norma de naturaleza laboral es invocable en el ámbito de esta relación especial [...] con la precisión de ser aplicable la irrenunciabilidad de derechos en los términos civiles, esto es, contra el interés, el orden público o en perjuicio de terceros [art. 6.2 CC] o respecto de las escasas materias reguladas como derecho necesario en el DPAD».

⁷³ IGLESIAS CABERO 2013, 86.

Añade a continuación el autor que «la libertad de pactos es admitida, pero no en términos absolutos; el Real Decreto regula la relación laboral especial de modo incipiente y primario, dejando a las partes la potestad de autorregularse, sobre las bases que la normativa ha implantado».

Esta hipótesis puede plantearse pues el artículo 11.1 del Real Decreto 1382/1985 condiciona el pago de la misma a la existencia de pacto de las partes en ese sentido, contemplándose la indemnización de siete días de salario por año de servicio solo para los supuestos de defecto de acuerdo al respecto. O con otras palabras, ¿la indemnización de siete días de salario por año de servicio constituye un derecho necesario del alto directivo en los casos de desistimiento o puede disponerse de la misma por voluntad de las partes?

La solución a esta cuestión, lejos de ser pacífica, ha generado distintas respuestas según los órganos jurisdiccionales que hayan afrontado la misma. Así, sirviéndonos de la contradicción entre la sentencia de la instancia y la sentencia de contraste que se traen a colación en el recurso de casación para la unificación de doctrina que resuelve la STS de 22 de abril de 2014 (NSJ049903), sucede que el Tribunal Superior de Justicia de Galicia llegó a concluir en este sentido que «es válido un pacto con indemnización inferior a la establecida legalmente en defecto de pacto, e incluso, a juicio de la Sala, un pacto –como es el caso de estos autos– de renuncia a toda indemnización manteniendo el preaviso de tres meses»⁷⁴, mientras que el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, refiriéndose al artículo 11.1 *in fine* del Real Decreto 1382/1985, sostuvo sustancialmente que es «norma esta que es un mínimo de derecho necesario, no disponible, en virtud de lo que preceptúa el artículo 3 del mismo Real Decreto» y que, por ello, «lo que el artículo 11.1 citado prevé es que la indemnización mínima pueda superarse por pacto entre las partes, pero no que por pacto pueda suprimirse ya que, en tal caso la previsión normativa sería estéril»⁷⁵.

⁷⁴ Fundamento de Derecho Quinto de la STSJ de Galicia de 26 de febrero de 2013 (NSJ047835).

Argumentando su posición, el Alto Tribunal gallego apunta que la respuesta a la cuestión que nos viene ocupando «se debe inspirar más en el principio de autonomía de la voluntad [...] que en el principio de irrenunciabilidad de los derechos de los trabajadores sobre el cual se fundamenta la legislación laboral ordinaria», y así, entendiendo que la finalidad del artículo 11.1 del Real Decreto 1382/1985 es «establecer unas garantías de estabilidad de la relación laboral del alto cargo –preaviso + indemnización–», considera que «esa finalidad se satisface siempre que dicho pacto entre las partes no excluya totalmente esas garantías», lo que vedaría «un supuesto donde se renuncia al preaviso y a la indemnización» y no, como sucede en estos autos, «una renuncia a uno solo de esos elementos –la indemnización–». Implícitamente, el Tribunal Superior de Justicia de Galicia está aceptando que el artículo 11.1 del Real Decreto 1382/1985 es una norma imperativa, tras lo cual, sin mayor justificación, decide rebajar las exigencias que la misma comporta y considerarlas satisfechas con la observancia de una sola de las garantías que el mismo comporta –el preaviso y la indemnización–. Y decimos sin mayor justificación porque una y otra garantía responden a distintas actuaciones del empresario; así es, de una parte, la indemnización de siete días de salario por año de servicio deriva del mero hecho del desistimiento siempre y cuando el empresario observe las garantías formales inherentes al mismo *ex* artículo 11.1 del Real Decreto 1382/1985 –la comunicación por escrito y el preaviso mínimo de tres meses–, mientras que, de otra parte, el deber de preaviso es consecuencia, no tanto del desistimiento en sí mismo considerado, sino de las exigencias de buena fe en el ejercicio de los derechos por las partes de la relación laboral especial *ex* artículo 2 del Real Decreto 1382/1985, hasta el punto de que la indemnización equivalente a los salarios dejados de percibir consecuencia del incumplimiento del deber de preaviso se exige «En los supuestos de incumplimiento total o parcial del preaviso», dándose así a entender que una y otra indemnización responden a la infracción de sendas garantías consagradas en el artículo 11.1 del Real Decreto 1382/1985, razón por la cual no compartimos el expresado criterio del Alto Tribunal gallego.

⁷⁵ Fundamento de Derecho Tercero de la STSJ de Madrid de 22 de noviembre de 2005 (NSJ051977).

Atendiendo a lo dicho se reparará que la contradicción entre la STSJ de Galicia de 26 de febrero de 2013 y la STSJ de Madrid de 22 de noviembre de 2005 no es absoluta, pues la conclusión que sienta el Alto Tribunal madrileño al respecto se alcanza sin tener en cuenta la interrelación entre las dos garantías mencionadas que comporta el artículo 11.1 del Real Decreto 1382/1985, déficit de contradicción que podría entenderse superado pues, con anterioridad, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid ya patrocinó una tesis en virtud de la cual, tras confirmar que «algunas de las normas contenidas en dicho RD tienen carácter imperativo, y que por ello no resultan disponibles para las partes» se aboga por la indisponibilidad de ambas garantías al señalarse que, conforme al artículo 11.1 del Real Decreto 1382/1985, «No se contempla, pues, la exclusión de la indemnización, y sí solo la puesta en juego de la previsión sobre el importe indemnizatorio cuando no existiera un pacto de tales características, aunque el monto indemnizatorio tampoco quede establecido en sus cuantías mínimas; y parece que tampoco queda a disposición de las partes el establecimiento de un plazo de preaviso que en todo caso y como mínimo se ha fijado en tres meses –art. 11.1 y 10.1 del RD–, así como sus consecuencias indemnizatorias –art. 11.1 del RD–»⁷⁶.

En este contexto de divergencia de criterios jurisprudenciales en torno a la disponibilidad o no de la indemnización a satisfacer al alto directivo por la extinción de su contrato de trabajo por desistimiento del empresario, una interpretación del artículo 11.1 del Real Decreto 1382/1985 que pudiera realizar la Sala Cuarta del Tribunal Supremo era necesaria, interpretación que acaece finalmente con la STS de 22 de abril de 2014 (NSJ049903).

Así es, tras exponer que el objeto del recurso de casación para la unificación de doctrina que se resuelve «se reduce básicamente a interpretar si el artículo 11 del RD 1382/85 permite o no que las partes pacten la extinción *ad nutum* por voluntad unilateral del empresario sin derecho del trabajador a indemnización alguna», el Alto Tribunal comienza su razonamiento al respecto adelantando, a modo de conclusión, que la interpretación más lógica del artículo 11.1 del Real Decreto 1382/1985 es aquella que no permite la extinción del contrato del alto directivo por desistimiento del empresario sin derecho del trabajador a indemnización⁷⁷.

Para fundamentar tal conclusión el Tribunal Supremo analiza la estructura del artículo 11.1 del Real Decreto 1382/1985 e individualiza en la misma los tres siguientes *elementos normativos*:

«a) El legislador confiere directamente al alto directivo un derecho no condicionado a recibir una indemnización cuando su contrato se extinga por voluntad unilateral del empresario sin necesidad de justa causa alguna (desistimiento, dice el precepto con toda propiedad): "El alto directivo tendrá derecho en estos casos a las indemnizaciones...".

⁷⁶ Fundamento de Derecho Segundo de la STSJ de Madrid de 15 de diciembre de 2003.

Esta interpretación del artículo 11.1 del Real Decreto 1382/1985 caló en el parecer de otros Altos Tribunales autonómicos que reiteran las mismas, por ejemplo, en el Fundamento de Derecho Tercero de la STSJ de La Rioja de 27 de octubre de 2007, en el Fundamento de Derecho Único de la STSJ de Cantabria de 8 de abril de 2013, en el Fundamento de Derecho Décimo de la STSJ de Extremadura de 24 de febrero de 2014 (NSJ048946), etc.

⁷⁷ Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 22 de abril de 2014 (NSJ049903).

b) El legislador no establece directamente la cuantía de dichas indemnizaciones sino que se remite a la que pacten las partes: "... pactadas en el contrato".

c) El legislador establece una norma subsidiaria para el caso de que las partes no hayan pactado dicha cuantía: "a falta de pacto la indemnización será equivalente a siete días de salario en metálico por año de servicio con el límite de seis mensualidades"⁷⁸.

Atendiendo a la estructura y contenido del artículo 11.1 del Real Decreto 1382/1985, considera el Alto Tribunal que el propósito del legislador fue que la voluntad de las partes en esta cuestión «se limite a fijar una cuantía diferente a esa subsidiaria», sin que sea procedente por lo tanto un pacto «que consista, lisa y llanamente, en eliminar toda indemnización», pues ello sería contradictorio con el «derecho no condicionado a recibir una indemnización» que el propio legislador establece «en primer lugar y de manera terminante: el alto directivo "tendrá derecho"⁷⁹.

De lo anterior no debe deducirse que el Tribunal Supremo esté consagrando el derecho de los altos directivos a percibir, en todo caso, una indemnización por desistimiento de, al menos, siete días de salario por año de servicio; no, lo que el Alto Tribunal está garantizando es ese *quantum* indemnizatorio para los supuestos en los que las partes implicadas en la relación laboral especial no estipulen la cuantía del resarcimiento por desistimiento del empresario, pero, por el papel protagonista que tiene la voluntad de las partes en la regulación de la relación laboral de alta dirección, estas podrán pactar cualquier cuantía de la indemnización por despido, incluso muy por debajo de la subsidiaria de siete días de salario por año de servicio, ya que lo que queda vedado a esa voluntad de las partes es la total exclusión del derecho a recibir una indemnización; o siguiendo las palabras de la Sala Cuarta del Tribunal Supremo, «Cabrán, pues, modulaciones varias de ese derecho pero no su completa ablación»⁸⁰.

En apoyo de esta conclusión el Alto Tribunal trae a colación otros argumentos, entre los cuales se destaca el relativo a cuál sería, en su opinión, la *mens legislatoris* que subyace tras el artículo 11.1 del Real Decreto 1382/1985 atendiendo a lo expresado en la exposición de motivos de esta norma, exposición de motivos en la que, refiriéndose al sistema de fuentes que regula la relación laboral especial, se hizo constar que «se ha optado por proporcionar un amplio margen al pacto entre las partes de esta relación, como elemento de configuración del contenido de la misma, correspondiendo a la norma por su parte el fijar el esquema básico de la materia a tratar

⁷⁸ Véase nota anterior.

⁷⁹ Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 22 de abril de 2014 (NSJ049903).

Por su relevancia, se transcribe en su integridad este pasaje de la STS de 22 de abril de 2014 en el que el Alto Tribunal, en análisis del artículo 11.1 del Real Decreto 1382/1985, especifica que «Dada esa estructura y ese contenido del precepto, no parece lógico interpretar que el legislador permita un pacto –como el del caso de autos– cuyo contenido no se limite a fijar una cuantía diferente a esa subsidiaria sino que consista, lisa y llanamente, en eliminar toda indemnización. Si fuera así, el legislador incurriría en una palmaria contradicción con lo que él mismo establece en primer lugar y de manera terminante: el alto directivo "tendrá derecho"».

⁸⁰ Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 22 de abril de 2014 –Sala de lo Social– (NSJ049903).

en el contrato, profundizando más en cuestiones, como por ejemplo, las relativas a las causas y efectos de extinción de contrato, respecto de las que se ha considerado debía existir un tratamiento normativo más completo, al ser menos susceptibles de acuerdos entre partes».

Del texto transcrito deduce el Tribunal Supremo que «no parece lógico interpretar que ese tratamiento normativo "más completo" (contenido, en parte, en el art. 11.1) [...] pueda consistir, paradójicamente, en permitir que las partes sean absolutamente autónomas para pactar que no exista ninguna indemnización»⁸¹, conclusión con la que se cierra el razonamiento del Alto Tribunal al respecto y que viene a confirmar, en respuesta a la pregunta planteada, que la indemnización del alto directivo en los supuestos de desistimiento es un derecho necesario de los trabajadores y por lo tanto no disponible *ex* artículo 3.5 del ET⁸²; indisponibilidad que no es absoluta pues, como se ha dicho, por el papel protagonista que tiene la voluntad de las partes en la regulación de la relación laboral especial, estas mediante pacto podrán modular el derecho del alto directivo y reducir la cuantía de su indemnización por debajo de los siete días de salario por año de servicio.

IV.2. LAS INDEMNIZACIONES QUE PERCIBAN LOS DIRECTIVOS EN LOS SUPUESTOS DE DESISTIMIENTO EMPRESARIAL SIGUEN (AÚN) SUJETAS Y NO EXENTAS EN EL IRPF

Una vez expuesta la más reciente doctrina sentada por la jurisprudencia social sobre cómo debe interpretarse el artículo 11.1 del Real Decreto 1382/1985, quedaría entonces analizar cuáles son los efectos que tal doctrina comporta para la aplicación de la exención de las indemnizaciones por despido o cese, análisis que se afrontará recordando previa y someramente cuál es la tesis dominante al respecto en el ámbito tributario originada con la STS de 21 de diciembre de 1995 (NFJ004226).

En efecto, como ya se mencionó anteriormente, la Sala Tercera del Tribunal Supremo, con su STS de 21 de diciembre de 1995 (NFJ004226), vino a sentar que las indemnizaciones por despido satisfechas a los altos directivos deberían quedar plenamente sujetas al impuesto –en vigencia de la Ley del IRPF de 1978– o sujetas y no exentas del mismo –tras la aprobación de la Ley del IRPF de 1991 y una vez convertido en exención el anterior supuesto de no sujeción–.

Para alcanzar tal conclusión, el Alto Tribunal recuerda grosso modo que, en virtud del artículo 3.4 de la Ley del IRPF de 1978 en conexión con el artículo 10.1 a) y el artículo 10.2 d) y e) del Reglamento del IRPF de 1981 RIRPF/1981 *a contrario*, quedaban no sujetas al impuesto

⁸¹ Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 22 de abril de 2014 –Sala de lo Social– (NSJ049903).

⁸² Expresión del mencionado carácter tuitivo que informa el Derecho del Trabajo, en el artículo 3.5 del ET se ordena que «Los trabajadores no podrán disponer válidamente, antes o después de su adquisición, de los derechos que tengan reconocidos por disposiciones legales de derecho necesario».

las que denomina indemnizaciones laborales «hasta el límite en que las Leyes las conceden con carácter obligatorio»⁸³.

En coherencia con lo anterior, a continuación el Tribunal Supremo va a examinar la normativa laboral para averiguar si la misma contemplaba algún límite para las indemnizaciones por *despido* de los altos directivos. Así, sin entrar en consideraciones respecto a la época en que, vigente la Ley del IRPF de 1978 y el Estatuto de los Trabajadores del año 1980, no se había aprobado aún el Real Decreto 1832/1985, una vez en vigor el mismo, y en lo que aquí interesa, identifica en el artículo 11.1 del Real Decreto 1832/1985 un límite a tales indemnizaciones que «se refiere a la extinción del contrato por desistimiento del empresario, en cuyo caso procederá la indemnización pactada en el contrato o, "a falta de pacto, la indemnización será equivalente a siete días de salario en metálico por año de servicio, con el límite de seis mensualidades"»⁸⁴.

Pero una vez identificado este límite, junto al previsto en el artículo 11.2 del Real Decreto 1832/1985 para las indemnizaciones por despido disciplinario del alto directivo, razona el Alto Tribunal que las cuantías indemnizatorias contempladas respectivamente en el artículo 11.1 y 2 del Real Decreto 1832/1985 no tienen carácter obligatorio ya que las mismas se aplican «"a falta de pacto" y "en su defecto" y, por tanto, meramente subsidiarias de lo convenido», o con otras palabras «que tal Real Decreto no establece ningún límite, ni mínimo ni máximo, de "carácter obligatorio" respecto de las indemnizaciones del personal de alta dirección»⁸⁵.

Consecuencia de lo anterior, y reiterándose que las denominadas indemnizaciones laborales estaban no sujetas al impuesto «hasta el límite en que las Leyes las conceden con carácter obligatorio», el Tribunal Supremo va a concluir, ya en referencia a la fiscalidad de tales indemnizaciones de los altos directivos, que «no habiendo ningún límite máximo señalado con carácter obligatorio por el Real Decreto 1382/1985 para los contratos de alta dirección, las indemnizaciones que por el cese de este personal se perciban quedan sujetas al impuesto por imperio de la norma general que contiene el artículo 14 de su entonces Ley reguladora»⁸⁶.

⁸³ Fundamento de Derecho Segundo de la STS de 21 de diciembre de 1995 (NFJ004226).

Concretamente, especificó el Tribunal Supremo que, de la confrontación de los preceptos mencionados, resultaba «la "no sujeción" al impuesto de las indemnizaciones laborales hasta el límite en que las Leyes las conceden con carácter obligatorio; y la "sujeción" al impuesto en todo lo que rebase de aquellos límites, sea de forma graciable o pactada».

⁸⁴ Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 21 de diciembre de 1995 (NFJ004226).

⁸⁵ Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 21 de diciembre de 1995 (NFJ004226).

Tras exponer que el artículo 11.1 del Real Decreto 1382/1985 alberga dos límites a las indemnizaciones para los supuestos de desistimiento y de despido disciplinario del alto directivo respectivamente, concluye el Tribunal Supremo que «resulta que tal Real Decreto no establece ningún límite, ni mínimo ni máximo, de "carácter obligatorio" respecto de las indemnizaciones del personal de alta dirección, toda vez que las señaladas en su artículo 11 son "a falta de pacto" y "en su defecto" y, por tanto, meramente subsidiarias de lo convenido».

⁸⁶ Fundamento de Derecho Cuarto de la STS de 21 de diciembre de 1995 (NFJ004226).

Más concretamente, determinaría la sujeción al impuesto de las indemnizaciones que ocupan el artículo 14.2 a) de la Ley del IRPF de 1978, disposición que, regulando la tributación de los rendimientos del trabajo, preceptúa que «Se

Como se dijo anteriormente, con la aprobación de la Ley del IRPF de 1991, el analizado supuesto de no sujeción de las indemnizaciones laborales se convierte en un supuesto de exención consagrado en el artículo 9 d) de la Ley del IRPF de 1991, precepto en el que se recoge el que hemos denominado contenido tradicional de la exención y que, en todo caso, no va a ser aplicable a las indemnizaciones por *despido* de altos directivos, pues, como señalara el Alto Tribunal, con el cambio normativo solo «varía el concepto anterior de "acto no sujeto" por el de "exento"», permaneciendo en uno y otro caso el elemento que determina el gravamen efectivo de tales indemnizaciones: la exigencia de que la cuantía de las mismas venga establecida con carácter obligatorio por la normativa laboral.

Siguiendo esta tesis jurisprudencial, la Administración tributaria ha venido negando sistemáticamente la aplicación de la exención que ocupa a las indemnizaciones percibidas por los altos directivos tanto en los supuestos de desistimiento del empresario como en los supuestos de despido disciplinario, sosteniendo en este sentido que:

«En los supuestos de cese de la relación laboral especial que une a la empresa con el alto directivo, regulada por el Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto (BOE de 12 de agosto), este Centro Directivo entiende, a la vista de la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 1995 (fundamentos de derecho tercero y cuarto), que al no existir ningún límite fijado con carácter obligatorio por el Real Decreto 1382/1985, la totalidad de la indemnización satisfecha estará plenamente sometida al Impuesto como rendimientos del trabajo y su sistema de retenciones a cuenta»⁸⁷.

Por su parte, aunque un importante sector de la doctrina científica ha acatado la tesis de la STS de 21 de diciembre de 1995 (NFJ004226) y acepta sin especial crítica el gravamen en concepto de IRPF de las indemnizaciones por despido de altos directivos, otros autores sí se han mostrado sus discrepancias con la posición del Alto Tribunal al respecto, destacándose en este sentido el entendimiento de la cuestión que patrocina Ignacio PÉREZ ROYO, quien, analizando la cuestión en vigencia de la Ley del IRPF de 1998 y tras exponer el transcrito argumentario de la doctrina administrativa, sostiene que «Sin embargo, a la vista del art. 11.1 del RD 1382/1985 en relación con el art. 7 e) de la Ley 40/1998, creemos posible interpretar –al margen de que tal vez no sea la solución más justa– que la totalidad de la indemnización prevista en el contrato se encuentra exentar de tributar», y ello «porque esa es sin duda la cuantía de la indemnización establecida con carácter obligatorio en la normativa de desarrollo del Estatuto de los Trabajadores –en este caso el citado art. 11.1 del RD 1382/1985–»⁸⁸.

incluirán entre dichos rendimientos: a) Los premios e indemnizaciones no comprendidos en el apartado cuatro del artículo tercero», siendo ese artículo 4.3 de la Ley del IRPF de 1978, como se ha visto, el precepto que consagra la no sujeción de las indemnizaciones «que constituyan compensación de la pérdida o deterioro de bienes o derechos que no sean susceptibles de integrar el hecho imponible del Impuesto sobre el Patrimonio».

⁸⁷ Por todas, véase la RDGT de 29 de mayo de 2014, en respuesta a la Consulta vinculante número V1424/2014 (NFC051179).

⁸⁸ PÉREZ ROYO 2000, 42 y 43.

Ignacio PÉREZ ROYO aduce además otra razón para abogar por la completa exención de las indemnizaciones por despido de los altos directivos, pues entiende que no resulta aplicable en estos casos «el inciso final del artículo 7 e) de la Ley referido, a nuestro juicio, a los convenios, pactos o contratos que las partes puedan convenir en el ejercicio

Ciertamente, si repasamos lo dicho hasta ahora sobre el tratamiento tributario de las indemnizaciones por despido de los altos directivos se observará que todos esos precedentes descansan sobre una premisa: la no existencia en la normativa laboral de una cuantía de esas indemnizaciones de carácter obligatorio, premisa que, tras la STS de 22 de abril de 2014 (NSJ049903), es conveniente aclarar si sigue siendo verdadera.

En efecto, la tesis de la STS de 21 de diciembre de 1995 (NFJ004226) –origen de la posterior y concordante doctrina administrativa– se fundamenta en una interpretación del artículo 11.1 del Real Decreto 1382/1985 que se podría poner en duda tras las conclusiones alcanzadas al respecto por la STS de 22 de abril de 2014 (NSJ049903). Así es, esta última resolución jurisdiccional reitera que el alto directivo tiene «un derecho no condicionado a recibir una indemnización», derecho necesario que la voluntad de las partes de la relación laboral especial podrá modular y cuantificar incluso por debajo de la cantidad de siete días de salario por años de servicio –correspondiente a la indemnización que rige en los escenarios de falta de acuerdo al respecto– pero no eliminarlo completamente.

De esta forma, resulta que, cuando se extingue su contrato de trabajo por desistimiento del empresario, el alto directivo tiene que percibir necesariamente una indemnización, que será de siete días de salario por año de servicio cuando no medie pacto al respecto o, de existir acuerdo entre las partes de la relación laboral especial, de una cantidad que, aunque sea mínima, no suponga desconocer el derecho del alto directivo a la indemnización.

A nuestro juicio, lo anterior no supone aún la existencia en la normativa laboral de una cuantía obligatoria para las indemnizaciones que se satisfacen a los altos directivos en los supuestos de desistimiento empresarial, al menos hasta la jurisprudencia social no dé un paso más y, en ulterior resolución jurisdiccional, fije un *quantum* indemnizatorio mínimo que garantice a estos, a los altos directivos, la efectividad de su derecho y que impida a la voluntad de las partes pactar una cuantía del resarcimiento por debajo de tal cantidad.

Con otras palabras, que las indemnizaciones que perciban los altos directivos por la extinción de su contrato de trabajo por desistimiento del empresario debieran seguir estando sujetas y no exentas de tributación en concepto de IRPF, pues la STS de 22 de abril de 2014 (NSJ049903) ha dado un primer paso y ha reconocido que, *ex* artículo 11.1 del Real Decreto 1382/1985, los altos directivos tienen, en todo caso, «un derecho no condicionado a recibir una indemnización», condición necesaria pero no suficiente para la aplicación del artículo 7 e) de la LIRPF, que requiere además la previsión en la normativa laboral de una cuantía obligatoria para tal indemnización, extremo este al que no ha llegado la STS de 22 de abril de 2014 (NSJ049903).

Así parece haberlo entendido también la DGT, que en reciente resolución, y teniendo expresamente en cuenta la evacuación de la STS de 22 de abril de 2014 (NSJ049903) que se analiza, ha

de su capacidad negociadora, obligándose con ellos, pero sin que los mismos sean expresamente reclamados por la legislación laboral como medida de nada, y no a aquellos pactos o contratos tomados expresamente por la norma laboral como referencia de la indemnización obligatoria» (PÉREZ ROYO 2000, 43).

señalado al respecto que «la sentencia no desvirtúa el carácter subsidiario (a falta de pacto) que tiene la indemnización analizada en la sentencia –"siete días del salario en metálico por año de servicio con el límite de seis mensualidades"–, sigue sin tener carácter obligatorio, y desde esta perspectiva cabe entender que sigue manteniendo su vigencia el criterio que al respecto viene manteniendo este Centro»⁸⁹, o lo que es lo mismo, la sujeción y gravamen efectivo sobre la totalidad de la indemnización percibida por los altos directivos en los supuestos de desistimiento empresarial patrocinado por la STS de 21 de diciembre de 1995 (NFJ004226).

Finalmente, para cerrar este apartado sobre la no aplicación de la exención que ocupa a las indemnizaciones satisfechas a los altos directivos por desistimiento empresarial, creemos necesario hacer una breve referencia a la doctrina jurisprudencial⁹⁰ en virtud de la cual se ha sentado que, a diferencia de lo que sucede con los altos directivos, las indemnizaciones por despido improcedente que perciben los deportistas profesionales están exentas de tributación en cuantía equivalente grosso modo a dos mensualidades, cuantía que constituye «un límite mínimo de indemnización garantizado al trabajador»⁹¹ y que determina, por tanto, la aplicabilidad de la exención del artículo 7 e) de la LIRPF.

Así es, atendiendo a la redacción del artículo 15.1 del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales⁹², la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha considerado que «una interpretación literal del precepto lleva a entender que la imposición del mínimo de dos mensualidades de retribución se efectúa de manera indiscriminada respecto a ambos casos de fijación de la indemnización, el contractual y el judicial, al no distinguir entre uno y otro, ya que solo establece que, a falta de pacto, será el Juez quien deba fijar la indemnización, no que sea en este último caso cuando se aplique el mínimo de dos mensualidades», y en coherencia con lo anterior ha añadido que «dado el carácter tuitivo que el Derecho del Trabajo dispensa al trabajador hay que entender que no resulta lícito un pacto indemnizatorio por debajo del mismo»⁹³.

Lógicamente, como confirma el Alto Tribunal, las anteriores conclusiones no serían trasladables a las indemnizaciones por despido de altos directivos por las diferencias existentes entre

⁸⁹ RDGT de 23 de junio de 2015, en respuesta a la Consulta vinculante número V1965/2015 (NFC054757).

⁹⁰ Se pronuncian en el sentido que se verá, entre otras, la STS de 18 de noviembre de 2009 (NFJ036619), la STS de 22 de noviembre de 2012 (NFJ049535), etc.

⁹¹ Fundamento de Derecho Noveno de la STS de 18 de noviembre de 2009 (NFJ036619).

⁹² Véase lo dispuesto al respecto en el artículo 15.1 del Real Decreto 1006/1985: «En caso de despido improcedente, sin readmisión, *el deportista profesional tendrá derecho a una indemnización, que a falta de pacto se fijará judicialmente, de al menos dos mensualidades de sus retribuciones periódicas, más la parte proporcional correspondiente de los complementos de calidad y cantidad de trabajo percibidos durante el último año, prorrateándose por meses los periodos de tiempo inferiores a un año, por año de servicio*» (la cursiva es nuestra). Repárese que, al incluirse ese «al menos» en el artículo 15.1 del Real Decreto 1006/1985, se está ya fijando un mínimo de la indemnización por despido improcedente del deportista profesional.

⁹³ Fundamento de Derecho Noveno de la STS de 18 de noviembre de 2009 (NFJ036619).

la redacción del artículo 11.2 del Real Decreto 1382/1985 y la del artículo 15.1 del Real Decreto 1006/1985⁹⁴, circunstancia que no es sino un dato más para reiterar que, a diferencia de lo que sucede con las de los deportistas profesionales, las indemnizaciones por *despido* de altos directivos deberían estar sujetas y no exentas del IRPF, por no prever la normativa laboral —ni la jurisprudencia que la interpreta— una cuantía obligatoria para la mismas.

V. CONCLUSIONES

A pesar de su tradicional presencia en la Ley reguladora del IRPF, la exención de las indemnizaciones por despido o cese, consagrada en el actual artículo 7 e) de la LIRPF, es un beneficio fiscal que sigue hoy conociendo de relevantes problemas aplicativos consecuencia, fundamentalmente, de la remisión «en bloque» que la citada disposición contiene a la normativa laboral. Así es, la remisión a la normativa laboral consagrada en el artículo 7 e) de la LIRPF a efectos del concepto de despido, de la cuantía obligatoria de las indemnizaciones, etc., es la causa que genera los problemas aplicativos descritos en los epígrafes anteriores, y ello porque los principios que laten tras esas nociones *iustlaboralistas* son difícilmente compatible con aquellos que informan al Derecho Tributario. A título de ejemplo:

- **PRIMERO.** En relación con el fundamento de la obligación de satisfacer indemnizaciones por despido y de la exención de las mismas en el IRPF, el Derecho del Trabajo y el Derecho Tributario parecen compartir la razón para ello: los daños y perjuicios de índole económica que la pérdida del empleo comporta al trabajador.

Coincidiendo en ello una y otra rama del ordenamiento jurídico, sucede sin embargo que el Derecho del Trabajo, por su reconocido carácter tuitivo, reconoce mayores indemnizaciones en los supuestos de despidos improcedentes o no ajustados a Derecho, mayores indemnizaciones que, en buena técnica jurídica y más allá de cuál pueda ser la voluntad política al respecto, no debieran quedar excluidas de imposición en concepto de IRPF, pues la capacidad económica que manifiesta un

⁹⁴ En efecto, advierte el Alto Tribunal en el Fundamento de Derecho Noveno de la STS de 18 de noviembre de 2009 (NFJ036619) de que «no cabe extrapolar la doctrina que defiende el Tribunal Supremo en relación con el personal de alta dirección a la relación especial de los deportistas profesionales, pues aún siendo ambas relaciones laborales de carácter especial responden a situaciones diferentes, siendo muy diferente la redacción de los preceptos», y así, tras recordar cómo regula el artículo 11.2 del Real Decreto 1382/1985 la indemnización por despido disciplinario de los altos directivos —en términos similares y con igual estructura que el art. 11.1 del RD 1382/1985 para los supuestos de desistimiento del empresario—, concluye que ello es así «porque el alto directivo se relaciona en un plano de cuasi igualdad con el empleador, y de ahí que se establezca como derecho supletorio la legislación civil o mercantil y sus principios», o con otras palabras, que ese «plano de cuasi igualdad» entre el alto directivo y el empresario determina que el Derecho del Trabajo no preste la misma tución a los altos directivos que al resto de trabajadores por cuenta ajena, lo que se manifiesta, atendiendo a lo dicho, en la escasa tutela que la normativa laboral dispensa a los primeros en regulación de su derecho a una indemnización por despido.

trabajador despedido de forma improcedente debiera ser la misma que la de aquel otro empleado cuya relación laboral se extingue por idéntica razón mas con observancia de las causas y formalidades establecidas para ello.

O lo que es lo mismo, si los daños y perjuicios económicos que comporta la pérdida del empleo son los mismos ya sea el despido procedente o improcedente, ¿es acorde con el principio de capacidad económica imperante en el Derecho Tributario que la exención de las correspondientes indemnizaciones sea sin embargo de distinta cuantía? Entendemos que no, reiterando en este sentido que tal problema aplicativo del artículo 7 e) de la LIRPF deriva de la remisión contenida en este precepto a la normativa laboral, ámbito en el que la improcedencia del despido, consecuencia de una conducta antijurídica del empresario, comporta la mencionada mayor indemnización al trabajador aun cuando este no haya sufrido un mayor daño o perjuicio económico por la extinción de su empleo.

- **SEGUNDO.** Respecto a los conceptos de despido y cese que se manejan a efectos de la aplicación del artículo 7 e) de la LIRPF, más allá de la cuestión relativa a qué extinciones de la relación laboral integran la acepción de cese, la problemática más relevante en este sentido es la concerniente a la no extensión de la exención que ocupa a las indemnizaciones por la finalización de contratos temporales.

Nuevamente, esta problemática es consecuencia de los distintos principios informadores del Derecho del Trabajo y del Derecho Tributario a estos efectos, pues mientras que el ámbito laboral el referido carácter tuitivo de esta rama del ordenamiento recomienda dar similar tratamiento a la finalización de los contratos temporales que a los despidos –en el entendimiento de que una y otra causa de extinción de la relación laboral provocan las mismas consecuencias (terminación del empleo y obligación de indemnizar la misma) y comportan equivalentes daños y perjuicios económicos para los trabajadores–, en el Derecho Tributario, enarbolándose la bandera de la prohibición de analogía *ex* artículo 14 de la LGT, se ha optado por desconocer la creciente asimilación entre la finalización de los contratos temporales y los despidos que se patrocina en el Derecho del Trabajo.

En tal contexto, ¿qué sentido tiene mantener en el artículo 7 e) de la LIRPF una remisión a los conceptos de despido y cese esculpidos por la normativa laboral? Si verdaderamente se quiere exentar de tributación los resarcimientos que reciben los trabajadores por los daños y perjuicios que les provoca la pérdida involuntaria del empleo, quizá podría reflexionarse acerca de la conveniencia de sustituir la mención existente en el artículo 7 e) de la LIRPF a las indemnizaciones por despido o cese por una referencia a indemnizaciones por daños⁹⁵ (de índole económica) derivados de la extinción de la relación laboral por causa no imputable al trabajador.

⁹⁵ Acorde con lo dicho anteriormente, el término daños se emplea con la voluntad de incluir bajo el mismo los descritos daño emergente y lucro cesante que provoca la extinción de la relación laboral.

Con tal locución entendemos que se podrían resolver los problemas hasta ahora esbozados, pues, de un lado, se excluiría del ámbito de aplicación de la exención que ocupa las ya referidas mayores indemnizaciones en caso de despido improcedente o no ajustado a Derecho —en la medida que las mismas, como se ha dicho, no responden a un daño al trabajador, sino a una conducta antijurídica del empresario— y, de otro lado, se permitiría que las indemnizaciones por la finalización de contratos temporales aprovecharan este beneficio fiscal, pues tal forma de extinción de la relación laboral sí podría subsumirse en el cambio de redacción que se propone para la exención.

- **TERCERO.** En lo concerniente a la determinación de la cuantía del beneficio fiscal que ocupa, la sempiterna problemática de la exención de las indemnizaciones que perciben los directivos en los supuestos de desistimiento empresarial es una expresión más de la estéril remisión a la normativa laboral contenida en el artículo 7 e) de la LIRPF.

En efecto, más allá de la concreta solución que la STS de 22 de abril de 2014 (NSJ049903) ha dado a esta cuestión, lo que late tras esta problemática de la exención de las indemnizaciones de los directivos es el antagónico papel que a la voluntad de las partes se concede en el Derecho del Trabajo y en el Derecho Tributario. O con otras palabras, que mientras que en el ámbito social se permite, coherentemente con su base contractual, que la voluntad de las partes pueda, hasta un cierto punto, moldear los derechos y obligaciones derivados de la relación laboral, y por ello se confía a esta, y no al legislador, el establecimiento de la cuantía de las indemnizaciones a las que tienen derecho los directivos en los supuestos de desistimiento empresarial, en el Derecho Tributario la relevancia de la voluntad de las partes es muy limitada sea, como se ha dicho, por el principio de indisponibilidad de la obligación tributaria que por el papel de la reserva de Ley en esta rama del ordenamiento jurídico.

Entonces, siendo esto así, para determinar la cuantía de la exención de las indemnizaciones que perciben los directivos en los supuestos de desistimiento empresarial, ¿es coherente remitirse a una disposición como el artículo 11.1 del Real Decreto 1382/1985 informada por principios poco compatibles con aquellos que rigen en el Derecho Tributario? Entendemos que no, y aunque en el caso de este tipo de indemnizaciones a los directivos la remisión a la normativa social tiene aun menos sentido por la *cercanía* de tal relación laboral especial a la regulación civil de la prestación de servicios, el carácter obligatorio de la cuantía de la indemnización por despido o cese que, con carácter general, exige el artículo 7 e) de la LIRPF genera otros problemas en la aplicación de este precepto, como es el relativo a la consideración o no a tales efectos de los *pactos indemnizatorios* de reconocimiento de un mayor número de años en la empresa, de no concurrencia, etc., problemas que no son sino expresiones más habituales del distinto papel de la voluntad de las partes en el Derecho del Trabajo y en el Derecho Tributario y otro ejemplo más de los numerosos conflictos que se derivan de la remisión a la normativa laboral contenida en el artículo 7 e) de la LIRPF.

Por todo lo anterior, y respondiendo a la interrogante reflejada en el título de esta reflexión, entendemos que es necesaria una reformulación del artículo 7 e) de la LIRPF, pues este precepto se remite a conceptos jurídico-laborales de modo incondicional, sin preguntarse previamente si los mismos, modelados por principios tan divergentes a los que informan al Derecho Tributario, son verdaderamente lo más idóneos para lograr un adecuado gravamen sobre las indemnizaciones por despido o cese. No siendo este el momento de concretar los términos exactos en que creemos debe modificarse el artículo 7 e) de la LIRPF, debemos cerrar este trabajo reiterando que en la reformulación de este precepto deben abordarse los problemas analizados en los párrafos anteriores, así como otros inconvenientes conexos a esta disposición como son su aplicación en el seno de los Grupos de empresas –especialmente en supuestos de doble vínculo con distintas sociedades del Grupo–, la conveniencia de obstar la aplicación del beneficio fiscal que ocupa en los supuestos en los que la situación de desempleo, aun voluntaria, sea de escasa duración, etc.

Bibliografía

BANACLOCHE PALAO, C. y GALÁN RUIZ, J. [2005]: «Exención de las indemnizaciones por despido en el IRPF: el problema del cómputo de la antigüedad en la empresa», *Quincena Fiscal*, número 2.

BELTRÁN DE HEREDIA RUIZ, I. [2013]: «¿Indemnización por despido versus compensación por daños y perjuicios?», *Aranzadi Social Doctrinal*, número 5.

CRUZ VILLALÓN, J. [2014]: *Compendio de Derecho del Trabajo*, Tecnos, Madrid.

DELGADO PACHECO, A. [2014]: *Indemnizaciones en contratos de alta dirección*, Garrigues. Disponible en www.garrigues.com/es/publicaciones/articulos/Paginas/Indemnizaciones-en-contratos-de-alta-direccion.aspx

GARCÍA BERRO, F. [2013]: «Técnica normativa e IRPF: Aproximación crítica y propuestas de mejora», en *Evaluación del sistema tributario vigente. Propuestas de mejora en la regulación de los distintos impuestos*, Aranzadi, Cizur Menor.

GIMENO DÍAZ DE ATAURI, P. [2014]: *El coste del despido y otras formas de terminación del contrato de trabajo por iniciativa empresarial: Un análisis jurídico y económico*, Lex Nova, Valladolid.

GORDO GONZÁLEZ, L. y MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C. [2014]: «Reflexiones ante la propuesta de tributación de las indemnizaciones por extinción del contrato de trabajo», *Revista de Información Laboral*, número 11.

IGLESIAS CABERO, M. [2013]: *Relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección*, Lex Nova, Valladolid.

OTERO-NOVAS MIRANDA, E. [2003]: «Reflexiones sobre la exención en el IRPF de la indemnización por despido objetivo en función de la jurisprudencia constitucional sobre los principios de igualdad y capacidad económica», *Impuestos*, año 19, número 1.

PÉREZ ROYO, I. [2000]: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, Madrid.

SAN MARTÍN MAZZUCCONI, C. [2009]: «La modificación sustancial de condiciones de trabajo: ejes de su configuración en el oscuro art. 41 ET», *Revista Aranzadi Doctrinal*, número 3.

SEMPERE NAVARRO, A. V. y CARDENAL CARRO, M. [1992]: «La indemnización por despido en los contratos temporales», *Aranzadi Social Doctrinal*, número 4.

MODIFICACIONES EN IVA PARA 2015 (Y II)

Francisco Javier Sánchez Gallardo

Economista

Inspector de Hacienda del Estado (excedente)

EXTRACTO

Junto con otras modificaciones, dirigidas a mejorar la neutralidad del impuesto, y que ya hemos comentado en la primera parte de este trabajo (*RCyT*. CEF, núm. 386, mayo 2015), la Ley 28/2014 introduce ajustes en la Ley del IVA dirigidos a la lucha contra el fraude y al perfeccionamiento técnico del impuesto. De ellos, tienen especial importancia los relativos a la inversión del sujeto pasivo en determinadas entregas de equipos electrónicos, la actualización de las condiciones de no sujeción de la transmisión de negocios en marcha, ciertas modificaciones en materia de tipos reducidos, especialmente la relativa a material sanitario, y la revisión del régimen de grupos de IVA en lo que se refiere a su perímetro subjetivo.

Palabras claves: inversión del sujeto pasivo, unidades económicas autónomas, material sanitario y régimen de grupos de IVA.

CHANGES IN THE SPANISH VAT LAW 2015 (AND II)

Francisco Javier Sánchez Gallardo

ABSTRACT

Together with other modifications, intended to improve the neutrality of the tax, which we have already spoken about in the first part of this work (*RCyT*. CEF, no. 386, May 2015), Law 28/2014 introduces changes in the Spanish VAT Law addressed to fighting tax fraud and to perfecting technically the tax. Among them, there is a special importance relating to the reverse charge in certain supplies of electronic equipments, the update of the non taxation of the transmission of ongoing assets, certain modifications relating to reduced taxes, especially in relation with healthcare, and the revision of the VAT grouping special scheme concerning its subjective perimeter.

Keywords: reverse charge, ongoing assets, healthcare material and VAT grouping.

Sumario

- 3. Modificaciones dirigidas a la lucha contra el fraude fiscal
 - A. Limitación a la aplicación del régimen de depósito distinto del aduanero
 - B. Nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo
- 4. Ajustes técnicos
 - A. Territorio de aplicación del IVA comunitario
 - B. Transmisiones de unidades económicas autónomas
 - C. Entregas de objetos publicitarios
 - D. Transmisiones de títulos valores relativos a entidades de activo inmobiliario
 - E. Operaciones asimiladas a importaciones
 - F. Exenciones
 - G. Servicios relacionados con exportaciones
 - H. Entregas de bienes con instalación o montaje
 - I. Base imponible en operaciones con contraprestación no dineraria. Inclusión de las subvenciones en la base imponible
 - J. Entregas de inmuebles en procedimientos de ejecución
 - K. Modificación de la base imponible por impago
 - L. Rectificación de la repercusión
 - M. Tipos impositivos reducidos
 - N. Aplicación de la regla de prorrata especial
 - Ñ. Regímenes especiales simplificado, de agricultura, ganadería y pesca y del recargo de equivalencia
 - O. Devoluciones a no establecidos y reciprocidad
 - P. Régimen especial de grupo de entidades
 - Q. Infracciones y sanciones

3. MODIFICACIONES DIRIGIDAS A LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL

A. LIMITACIÓN A LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE DEPÓSITO DISTINTO DEL ADUANERO

El tercer grupo de modificaciones que se han introducido en la Ley del IVA van dirigidas a la mejora de la lucha contra el fraude, para lo cual se han adoptado dos grupos de disposiciones que tienen como objetivo dificultar, cuando no impedir, determinadas modalidades de fraude contra las cuales la actuación ordinaria de la AEAT parecía ser insuficiente.

La primera de ellas supone la restricción del **régimen de depósito distinto del aduanero**, el cual pasará a ser aplicable exclusivamente a los siguientes bienes:

- 1.º Los bienes a que se refiere la letra a) del apartado quinto del anexo de la Ley del IVA, que son los sujetos a **Impuestos Especiales**.

La misma norma, el anexo de la Ley del IVA, se refiere al gas natural entregado a través de una red situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red, por lo que cabe entender que debería darse a las operaciones relativas al mismo un tratamiento equivalente.

- 2.º Los bienes procedentes de los territorios comprendidos en el artículo 3.dos.1.º b) de la Ley del IVA, de los cuales los más relevantes a estos efectos son las **Islas Canarias**.
- 3.º Los que se relacionan a continuación: patatas (Código NC 0701), aceitunas (Código NC 071120), cocos, nueces de Brasil y nueces de cajuil (Código NC 0801), otros frutos de cáscara (Código NC 0802), café sin tostar (Códigos NC 09011100 y 09011200), té (Código NC 0902), cereales (Códigos NC 1001 a 1005 y NC 1007 y 1008), arroz con cáscara (Código NC 1006), semillas y frutos oleaginosos (incluidas las de soja) (Códigos NC 1201 a 1207), grasas y aceites vegetales y sus fracciones, en bruto, refinados pero sin modificar químicamente (Códigos NC 1507 a 1515), azúcar en bruto (Códigos NC 170111 y 170112), cacao en grano o partido, crudo o tostado (Código NC 1801), hidrocarburos (incluidos el propano y el butano, y los petróleos crudos de origen mineral (Códigos NC 2709, 2710, 271112 y 271113), productos químicos a granel (Código NC capítulos 28 y 29), caucho en formas primarias o en placas, hojas o bandas (Códigos NC 4001 y 4002), lana (Código NC 5101), estaño (Código NC 8001), cobre (Códigos NC

7402, 7403, 7405 y 7408), zinc (Código NC 7901), níquel (Código NC 7502), aluminio (Código NC 7601), plomo (Código NC 7801), indio (Códigos NC ex 811292 y ex 811299), plata (Código NC 7106) y platino, paladio y rodio (Códigos NC 71101100, 71102100 y 71103100). Todos estos bienes son los que se señalan en el anexo V de la Directiva 2006/112/CE, para los cuales, si el Estado en cuestión decide, como es el caso de España, aplicar el régimen de depósito distinto del aduanero, la admisión de su inclusión en el mismo es obligatoria.

Esta restricción, que se aplicará a partir del 1 de enero de 2016, tal y como dispone la disposición adicional quinta de la Ley 28/2014, elimina la posibilidad de importar mercancía no comunitaria sin tener que abonar el IVA a la importación en tanto no se conozca su destino. Desde esta fecha, las opciones a las que habrán de acogerse los operadores serán, pues, el despacho a libre práctica para su remisión a otro Estado de la Unión Europea, el régimen de no anticipo –diferimiento– del IVA a la importación, este último analizado anteriormente en este mismo trabajo o la importación en régimen ordinario.

La modificación que hemos señalado, que se concreta en la nueva redacción que se da al artículo 65 de la Ley del IVA, se completa con la **responsabilidad subsidiaria** que se establece para los titulares de los depósitos en supuestos distintos de los bienes sujetos a impuestos especiales. Así, el apartado quinto del anexo de la Ley del IVA dispone que estos serán responsables subsidiarios del pago de la deuda tributaria que corresponda a la salida o abandono de los bienes de estos depósitos, con excepción de aquellos a que se refiere la letra a) de esta disposición, independientemente de que puedan actuar como representantes fiscales de los empresarios o profesionales no establecidos en el ámbito espacial del impuesto. Esta medida, al igual que la anterior, entra en vigor el 1 de enero de 2016.

Ni que decir tiene que estas modificaciones van dirigidas a evitar el abuso que en algunas ocasiones se podía haber producido de las opciones que ofrece la importación exenta de mercancías cuando las mismas se acogen a este régimen especial, aunque, como suele ocurrir, puede complicar el comercio de ciertos empresarios o profesionales que operan con bienes distintos de los señalados antes, para los cuales, como decíamos, probablemente la única forma de agilizar la gestión de sus importaciones sea el uso del régimen de diferimiento o no anticipo del IVA a la importación.

B. NUEVOS SUPUESTOS DE INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO

La segunda medida que se adopta para dificultar la operativa de los operadores fraudulentos es la introducción de dos nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo, relativos a ciertos metales y equipos electrónicos.

La **razón de ser** de la norma es relativamente evidente; con ella lo que se pretende es evitar que en mercancías de alto valor y poco volumen, por lo que su comercialización no requiere de especiales infraestructuras, se propicie la repercusión de una cuota que, deducible para su

destinatario, no se ingresa por quien la repercute. La inversión del sujeto pasivo, que evita la disociación entre el empresario o profesional que repercute el impuesto y quien ha de soportarlo, erradica esta posibilidad.

La norma comunitaria da pábulo a esta opción, previéndola como facultad para los Estados de la Unión en el artículo 199 bis de la Directiva 2006/112/CE.

Así, desde el 1 de abril de 2014, se aplica la inversión del sujeto pasivo a las entregas de los siguientes bienes:

- 1.º **Plata, platino y paladio**, en bruto, en polvo o semilabrado, cuando se trate de entregas de los siguientes productos definidos en el apartado décimo del anexo de la Ley del IVA. A este respecto, los bienes que refiere la norma son los siguientes:

Código NCE	Designación de la mercancía
7106 10 00	Plata en polvo
7106 91 00	Plata en bruto
7106 92 00	Plata semilabrada
7110 11 00	Platino en bruto, o en polvo
7110 19	Platino. Los demás
7110 21 00	Paladio en bruto o en polvo
7110 29 00	Paladio. Los demás

El mismo artículo 84.uno.2.º g), que se añade a la Ley del IVA y que regula este nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo, establece que habrán de asimilarse a las de los referidos metales las entregas de bienes que tengan por objeto metales resultantes de la realización de actividades de transformación por el empresario o profesional adquirente. De igual modo, se dispone que habrá de tratarse de productos que no estén incluidos en el ámbito de aplicación del régimen especial aplicable a los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

- 2.º Los siguientes **equipos electrónicos**:

- a) Teléfonos móviles.
- b) Consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales.

Al igual que en el caso anterior, esta delimitación conceptual se completa mediante su remisión al anexo de la Ley del IVA, que ofrece las siguientes referencias:

Código NCE	Designación de la mercancía
8517 12	Teléfonos móviles (celulares) y los de otras redes inalámbricas. Exclusivamente por lo que se refiere a los teléfonos móviles
9504 50	Videoconsolas y máquinas de videojuego excepto las de la subpartida 950430. Exclusivamente por lo que se refiere a las consolas de videojuegos
8471 30	Máquinas automáticas para tratamiento o procesamiento de datos, portátiles, de peso inferior a 10 kg, que estén constituidas, al menos, por una unidad central de proceso, un teclado y un visualizador. Exclusivamente por lo que se refiere a ordenadores portátiles y tabletas digitales.

En el caso de estos equipos, y a diferencia de lo señalado para las entregas de metales a las que nos hemos referido con anterioridad, la inversión del sujeto pasivo únicamente es aplicable cuando el **destinatario** sea:

- Un empresario o profesional revendedor de estos bienes, cualquiera que sea el importe de la entrega.
- Un empresario o profesional distinto de los referidos en la letra anterior, cuando el importe total de las entregas de dichos bienes efectuadas al mismo, documentadas en la misma factura, exceda de 10.000 euros, excluido el IVA.

A efectos del cálculo de este límite, la propia Ley del IVA señala que habrá que atender al importe total de las entregas realizadas cuando, documentadas en más de una factura, resulte acreditado que se trate de una única operación y que se ha producido el desglose artificial de la misma a los únicos efectos de evitar la aplicación de esta norma.

Asimismo, se establece que la acreditación de la condición del empresario o profesional a que se refieren las dos letras anteriores deberá realizarse con carácter previo o simultáneo a la adquisición, en las condiciones que se determinen reglamentariamente. Esta referencia reglamentaria se efectúa en el artículo 24 quinquies del Reglamento del IVA, añadido por el Real Decreto 1073/2014, que señala que, a estos efectos, se considerará **revendedor** al empresario o profesional que se dedique con habitualidad a la reventa de los bienes adquiridos a que se refieren dichas operaciones. Nada dice la norma, pero parece que el paralelismo con los supuestos en los que es aplicable el régimen de los bienes usados, antigüedades, obras de arte u objetos de colección es evidente, por lo que bien podría acudir a la doctrina y jurisprudencias emanadas al respecto para determinar cuándo nos encontramos ante un revendedor de estos equipos.

La misma norma reglamentaria indica que el empresario o profesional revendedor deberá comunicar al órgano competente de la AEAT su condición de revendedor mediante la presentación de la correspondiente declaración censal al tiempo de comienzo de la actividad, o bien durante el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto. Esta comunicación se entenderá prorrogada para los años siguientes en tanto no se produzca la pérdida de dicha condición, que deberá asimismo ser comunicada a la Administración tributaria mediante la oportuna declaración censal de modificación.

Asimismo, dispone el reglamento que el empresario o profesional revendedor podrá obtener un certificado con el código seguro de verificación a través de la sede electrónica de la AEAT que tendrá validez durante el año natural correspondiente a la fecha de su expedición, certificado que, mediante su comunicación al empresario o profesional que le entregue los equipos, conducirá a este último a la aplicación de la inversión del sujeto pasivo en las adecuadas condiciones de seguridad jurídica.

Las previsiones reglamentarias que se han referido son de gran utilidad, pero bajo ningún concepto deberían conducir a la conclusión de que en ausencia de su cumplimiento ya no es aplicable el procedimiento de inversión del sujeto pasivo. No puede ser de otro modo. Tratándose de una norma antifraude, carecería de sentido que su aplicación efectiva se deje al albur de los intervinientes en las operaciones, según se decida aportar o no el certificado de revendedor. Así se indica en la contestación de la DGT de 31 de marzo de 2015, V1037/2015 (NFC053780), en la que, en buena lógica, se desvincula la aplicación del procedimiento de auto-liquidación de la aportación del certificado, a la vez que se señala la obligatoriedad de la misma. En idéntico sentido se expresa la contestación de 23 de abril de 2015, V1247/2015.

Cabe entender, pues, que el referido certificado se configura como un instrumento al servicio del principio de seguridad en el tráfico tal que su aportación permite a quien efectúa la entrega de bienes que corresponda asegurarse de la condición de su cliente, en su caso, pero no le habilita la repercusión del impuesto a falta del mismo. Igualmente, en ausencia del certificado, una hipotética repercusión del tributo no generaría una cuota deducible, por cuanto se trataría de cuotas indebidamente repercutidas a sus destinatarios (al menos, así lo ha establecido la jurisprudencia comunitaria, y con ella la doctrina administrativa, por más que la Ley del IVA, que trata esta cuestión en su art. 94.tres, no sea todo lo clara que debería).

Se dispone asimismo que las entregas de dichos bienes, en los casos en que sean sujetos pasivos del impuesto sus destinatarios, deberán documentarse en una factura mediante serie especial. A este respecto, debe señalarse que la DGT [contestaciones de 31 de marzo de 2015, V1037/2015 (NFC053780), o 23 de abril de 2015, V1247/2015, antes citadas] ha señalado que en dichas facturas se pueden documentar igualmente otras operaciones a las que no resulte aplicable el procedimiento de inversión del sujeto pasivo.

Finalmente, se ha suscitado la incidencia que puede tener este mecanismo de inversión del sujeto pasivo cuando interactúa con la relativamente habitual práctica en el sector de concesión de **ayudas** o incentivos a la compra de estos aparatos, que en muchas ocasiones no se hacen efectivas a través de toda la cadena de distribución por la que los mismos llegan a sus consumidores finales, sino que se entregan directamente a los comerciantes minoristas al objeto de que estos entreguen el equipo a un precio reducido.

A estos efectos, la DGT ha sido tradicionalmente bastante flexible a la hora de admitir la modificación de la base imponible en estas situaciones para el operador que concede la ayuda, acudiendo a los criterios establecidos por el TJUE. Las dudas se han suscitado cuando en la entrega de los terminales por parte de las entidades que conceden las ayudas ha desaparecido el IVA repercutido, ello como consecuencia de la aplicación del procedimiento de inversión del sujeto pasivo. Planteada la cuestión ante la DGT, esta ha mostrado de nuevo una cierta flexibilidad, admitiendo la recuperación del IVA incluido en los descuentos o ayudas concedidos, aunque por parte de quienes conceden dichas ayudas o descuentos no se haya repercutido ni, por tanto, ingresado cuota alguna por este concepto [DGT, contestaciones de 15 de abril de 2015, V1159/2015 (NFC054692), o V1160/2015 (NFC054780)].

4. AJUSTES TÉCNICOS

El último grupo de modificaciones que analizaremos son las que hemos considerado como ajustes técnicos, denominación con la cual en modo alguno pretendemos privarles de trascendencia, aunque carecen del hilo conductor común que hemos apreciado en las demás modificaciones que ya hemos analizado.

A. TERRITORIO DE APLICACIÓN DEL IVA COMUNITARIO

El primer aspecto en el que ha incidido la Ley 28/2014 en la Ley del IVA ha sido en su ámbito territorial, en el que se ha procedido a la **actualización** del artículo que trata de esta cuestión, que es su artículo 3.

Las modificaciones introducidas a estos efectos son las siguientes:

- 1.^a Como territorios excluidos de la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios, se ha precisado la referencia a los territorios franceses de ultramar, que ahora se hace mencionado los artículos 349 y 355.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, a la vez que se han incluido las Islas del Canal.
- 2.^a Se ha añadido una nueva asimilación, de suerte que las operaciones efectuadas con las zonas de soberanía del Reino Unido en Akrotiri y Dhekelia tendrán la misma consideración que las efectuadas con Chipre.

Las dos modificaciones que se han señalado se supone que entran en vigor con el resto de la Ley 28/2014, es decir, el 1 de enero de 2015; no obstante, teniendo en cuenta que se trata de referencias que ya se incluían en la Directiva 2006/112/CE, podría igualmente considerarse que son modificaciones más de carácter aclaratorio que otra cosa, aunque de nulo efecto práctico, por cuanto en cualquier situación de controversia la norma comunitaria, precisa, clara e incondicional, hubiera debido prevalecer sin más género de dudas.

B. TRANSMISIONES DE UNIDADES ECONÓMICAS AUTÓNOMAS

La siguiente modificación que analizamos tiene, sin duda, una relevancia muy superior a la que hemos comentado en el epígrafe anterior; se trata de la nueva redacción del artículo 7.1.º de la Ley del IVA y, con él, la revisión de las condiciones en las que cabe considerar no sujetas las transmisiones de unidades económicas autónomas u **operaciones de reestructuración**.

Las modificaciones que se introducen en el precepto, por más que en la exposición de motivos de la Ley 28/2014 se califiquen como meras aclaraciones, vienen a modificar en un doble sentido la no sujeción al IVA de estas operaciones.

Así, la primera cuestión que se revisa es la **autonomía de funcionamiento** que ha de concurrir en estas operaciones por referencia al conjunto de bienes y derechos transmitidos y que siempre ha suscitado la duda de si había de existir con carácter previo a la transmisión o no. La nueva redacción de la norma pretende despejar esta duda, al disponer que la no sujeción requiere que el citado conjunto de bienes y derechos «constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma».

La dicción de la norma, al menos desde un punto de vista puramente teórico, no parece ofrecer especiales dudas; la no sujeción es aplicable tanto cuando la autonomía de funcionamiento existe, por cuanto los referidos bienes y derechos constituyen una unidad económica autónoma, como cuando, no existiendo, los bienes y derechos transmitidos son tales que pueden llegar a constituirlos. Así, en la medida en que el conjunto de elementos transmitidos pueda alcanzar este funcionamiento autónomo, ya que dispongan de todo lo necesario para funcionar por sí mismos, cabría aplicar la no sujeción.

En esta delimitación objetiva de la norma de no sujeción, es menester traer a colación las contestaciones de la DGT en las que se ha llegado a admitir la no sujeción en supuestos en los que no transmitía en firme el total de elementos afectos a la actividad, pero se acompañaban los entregados con la cesión de uso de aquellos otros que no se transmitían. La jurisprudencia comunitaria dictada sobre la materia no parece que dejase margen para otra cosa.

Esta relativa flexibilidad en la aplicación de la norma de no sujeción, por sí misma, no plantea más problema. Las disfunciones se suscitan cuando la no sujeción en el IVA interactúa con la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que grava los inmuebles incluidos en estos bloques empresariales por mandato del artículo 7.5 de su ley reguladora. Siendo cierto que esta norma sigue haciendo referencia a la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional, por lo que en supuestos en los que no se transmite tal, bien podría intentarse su no aplicación, el es-

píritu de la misma es claro, sujetar a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas los inmuebles incluidos en transmisiones de unidades económicas autónomas no sujetas como tales.

En esta tesitura, la relativa flexibilización a la que hemos hecho referencia anteriormente puede dificultar la transmisión de negocios en marcha o de partes de ellos, especialmente cuando la no sujeción que analizamos es tal que, per se, no cabe la renuncia a la misma.

La segunda modificación que se ha hecho en el precepto ha consistido en la referencia de la autonomía de funcionamiento al **transmitente**, de suerte que es por referencia al mismo como ha de apreciarse si los bienes y derechos transmitidos son susceptibles de ese funcionamiento autónomo que hemos venido comentando.

Considerando que el hecho imponible del impuesto es la entrega de bienes o prestación de servicios y que ambas operaciones son efectuadas por los empresarios o profesionales que los entregan, bien podría entenderse que la matización que se introduce es acertada. Hay, sin embargo, dos matices de gran relevancia que se han de tener en cuenta a estos efectos y que son los siguientes:

- a) En primer lugar, la dicción de la Sentencia del TJUE de 10 de noviembre de 2011, asunto C-444/10, Schriever (NFJ044772), en la que con una cierta claridad se dice lo contrario (vide, en particular, los apartados 26 a 29). La posibilidad de enervar el contenido de esta sentencia con la posterior de 30 de mayo de 2013, asunto C-651/11, X BV (NFJ051037), no parece fácil, por cuanto esta última se refiere a operaciones de reestructuración empresarial articuladas mediante compraventas de valores, para las cuales la referencia directa a los activos de la entidad cuyas participaciones se transmiten no puede efectuarse directamente sin más cautela.
- b) En segundo lugar, la praxis empresarial, que en muchos casos conduce a que grupos de empresas que se desprenden de determinadas partes de su actividad las tengan articuladas con carácter previo en atención a la estructura del grupo, de suerte que los bienes y derechos objeto de la operación se transmiten desde diferentes entidades, por lo que, al menos en una interpretación literal de la norma en su redacción vigente desde el 1 de enero de 2015, ya no cabría la aplicación de la norma de no sujeción.

Esta negación de la norma de no sujeción por el hecho de que la autonomía de funcionamiento no concurra en sede de ninguno de los transmitentes, en el caso de que los mismos apliquen el régimen de los grupos de entidades, que debería conducir a la consideración de las entidades incluidas en el mismo como un sujeto pasivo único –al menos así es como se configura en la norma comunitaria–, resulta especialmente chocante.

Finalmente, la revisión del precepto se ha aprovechado para aclarar que la sujeción al impuesto de las **meras cesiones de bienes**, que se opera por la vía de la exclusión en estos casos de la aplicación de la norma de no sujeción, es una excepción que opera con carácter general y no solo en el entorno de las operaciones inmobiliarias, que es al que se refería con anterioridad al 1 de enero de 2015.

La no sujeción de las transmisiones de unidades económicas autónomas suscita muchas más dudas de las que se han señalado, habiéndonos limitado a indicar los aspectos que se derivan directamente de las modificaciones introducidas por la Ley 28/2014.

C. ENTREGAS DE OBJETOS PUBLICITARIOS

Una modificación más, esta de carácter menor, al menos en cuanto a su dificultad práctica, es la revisión del umbral que se establece en el artículo 7.4.º de la Ley del IVA para la no sujeción de las entregas de objetos publicitarios, que se ha elevado hasta **200 euros**.

De este modo, a partir del 1 de enero de 2015, la no sujeción de las entregas de objetos publicitarios –se considerarán como tales aquellos que carezcan de valor comercial intrínseco, en los que se consigne de forma indeleble la mención publicitaria– tiene ese importe como umbral máximo.

A este respecto, son de notar dos elementos importantes, que son los siguientes:

- a) Lo que cabe considerar como elementos carentes de valor comercial intrínseco se ha interpretado en ocasiones por referencia al umbral mismo que establece la norma, lo que da una mayor relevancia a su elevación.
- b) En caso de que se supere el umbral que señalamos en las entregas a un único destinatario, y por más que se trate de entregas de objetos publicitarios, las mismas estarán sujetas al tributo, a menos que, en dicción expresa de la ley: «se entreguen a otros sujetos pasivos para su redistribución gratuita».

Finalmente, debe indicarse que el IVA soportado en la compra de estos objetos publicitarios por parte de los empresarios o profesionales es en todo caso deducible, sin que les afecte la exclusión del derecho a la deducción que establece el artículo 96.uno.5.º de la Ley del IVA, que proscribire de su ámbito de aplicación las entregas no sujetas por mandato de su artículo 7.4.º, que son las que aquí comentamos.

D. TRANSMISIONES DE TÍTULOS VALORES RELATIVOS A ENTIDADES DE CAPITAL INMOBILIARIO

La siguiente modificación que explicamos tampoco tiene, per se, más dificultad, sin perjuicio de que esté relacionada con uno de los ámbitos más complejos de la tributación indirecta de las operaciones inmobiliarias, como es el de la no exención de las transmisiones de valores cuando, aunque formalmente sean tales, en el fondo se consideran como entrega de inmuebles. Como es de suponer, estamos hablando del **artículo 108 de la Ley del mercado de valores**.

La modificación que se introduce en la Ley del IVA supone la consideración como entregas de bienes de las transmisiones de valores a las que pudiera ser aplicable este precepto, tal y como viene a establecer, desde el 1 de enero de 2015, el nuevo ordinal 8.º del artículo 8.uno de la Ley del IVA.

La obligación de que las transmisiones de valores que hayan de quedar excluidas de la exención se consideren como entregas de bienes ya se había establecido en la Sentencia del TJUE de 5 de julio de 2012, asunto C-259/11, DTZ Zadelhoff vof (NFJ047554), por lo que no parece que quedase mucho margen de maniobra.

Al igual que en el caso de las transmisiones de unidades económicas autónomas, la problemática que subyace a estas operaciones va mucho más allá del detalle que hemos comentado, habiéndonos limitado en el comentario a la referencia a la novedad que se ha introducido.

E. OPERACIONES ASIMILADAS A IMPORTACIONES

Otro ajuste estrictamente técnico que se ha introducido en la norma ha sido la excepción al hecho imponible operación asimilada a la importación cuando los bienes a los que pudiera referirse la operación sean objeto de una entrega de bienes a la que resulte aplicable las exenciones establecidas en los artículos 21, 22 o 25 de la Ley del IVA.

En este caso, lo que se pretende es evitar la liquidación de un impuesto que en la inmensa mayoría de las ocasiones es deducible y que carece de sentido cuando los bienes van a salir del territorio IVA —**exportaciones**, art. 21, o **entregas intracomunitarias de bienes**, art. 25— o se van a afectar a destinos equivalentes —operaciones asimiladas a exportaciones, art. 22—.

Hay que señalar que la improcedencia de proceder a dicha liquidación del impuesto ya se había indicado por la DGT, por lo que la modificación normativa que se comenta tiene un carácter meramente aclaratorio.

F. EXENCIONES

i. Servicios educativos

Algunos de los supuestos de exención limitada que establece la norma han sido igualmente objeto de revisión. El primero de ellos ha sido el de los servicios educativos, que se ha extendido para su aplicación a «la atención a niños en los centros docentes en tiempo interlectivo durante el comedor escolar o en aulas en servicio de guardería fuera del horario escolar».

La modificación que se comenta, que viene a poner fin a la relativa polémica que se había generado a este respecto, amplía el ámbito objetivo de la exención, que la DGT había considerado que no era tal como para dar pábulo a estos servicios.

Queda claro, pues, que desde el 1 de enero de 2015 los servicios prestados en los centros educativos están exentos en los términos que se han señalado, incluyendo, pues, tanto lo que serían los servicios docentes sensu stricto como aquellos otros que se pueden prestar en horario interlectivo, a menudo prestados por empresas distintas a los propios centros educativos.

ii. Entidades de base asociativa

El segundo supuesto de exención en el que ha incidido la Ley 28/2014 es el contemplado por el ordinal 12.º del artículo 20.uno de la Ley del IVA.

Así, en la redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, se exigía que los **objetivos** de las referidas entidades fueran exclusivamente «de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica», por lo que en cuanto se tuviesen fines de naturaleza diferente, por más accesorios o residuales que resultasen, se podía cuestionar la exención.

Esta limitación, que carecía de antecedente en la norma comunitaria [art. 132.1 l) de la Directiva 2006/112/CE], se ha eliminado, por lo que cualquier entidad que persiga los objetivos que hemos referido podría considerarse acreedora a la exención.

iii. Fedatarios públicos y operaciones financieras

La última exención en la que se ha incidido es la aplicable hasta el 31 de diciembre de 2014 a los servicios de intervención en operaciones financieras prestados por fedatarios públicos. Esta exención, que no tenía soporte en el Derecho de la Unión, había dado lugar al inicio del correspondiente procedimiento de infracción por parte de la Comisión Europea, que se ha solventado procediendo a su eliminación.

Quizá no esté de más señalar que en vigencia de la norma interna, por más que se pudiera considerar contraria al Derecho de la Unión, en tanto que beneficiosa para los contribuyentes, no se podía proceder a su inaplicación, como ha señalado el TJUE, que ha dispuesto con claridad que el efecto directo del Derecho comunitario en ningún caso puede oponerse a los contribuyentes, por cuanto los responsables de su correcta transposición son los Estados de la Unión, únicos obligados a asumir las consecuencias de sus incumplimientos.

G. SERVICIOS RELACIONADOS CON EXPORTACIONES

La siguiente modificación que apuntamos tiene, de nuevo, un marcado componente técnico. Así, desde el 1 de enero de 2015, la exención de los servicios directamente relacionados con las exportaciones de bienes fuera de la Comunidad, que exige, entre otros requisitos, que se presten a determinados destinatarios, se refieren a los representantes aduaneros de los exportadores o de los destinatarios de los bienes, siendo que hasta el 31 de diciembre de 2014 se refería a quienes actuasen por cuenta de unos y otros.

Esta referencia sin duda conduce al Real Decreto 335/2010, de 19 de marzo, por el que se regula el derecho a efectuar declaraciones en aduana y la figura del representante aduanero y, en particular, a su artículo 4, a cuyo contenido nos remitimos.

La modificación que comentamos se contiene en el artículo 21.5.º de la Ley del IVA.

H. ENTREGAS DE BIENES CON INSTALACIÓN O MONTAJE

Una modificación más de declarado carácter técnico es la nueva redacción que se da al artículo 68.dos.2.º de la Ley del IVA, que establece la regla de localización aplicable a las **entregas de bienes con instalación o montaje**.

Así, hasta el 31 de diciembre de 2014, la referida regla de localización disponía que habrían de considerarse efectuadas en el territorio de aplicación del impuesto aquellas tales que, amén del cumplimiento de otros requisitos, que se mantienen en la norma, el coste de los trabajos de instalación o montaje excediese del **15 %** de la total contraprestación correspondiente a la entrega de los bienes instalados. Este requisito, que carecía de la adecuada cobertura comunitaria, se ha eliminado de nuestra norma.

En consecuencia, desde el 1 de enero de 2015, las referidas entregas de bienes se habrán de considerar efectuadas en el territorio de aplicación de impuesto cuando los trabajos de instalación o montaje sean previos a su puesta a disposición del adquirente, la instalación se ultime en el referido territorio y siempre que la instalación o montaje implique la inmovilización de los bienes entregados, con independencia del coste que supongan los referidos trabajos de instalación o montaje.

Como decíamos, la norma comunitaria, que es el artículo 36 de la Directiva 2006/112/CE, no hace referencia a esta cuestión, por lo que, como en cualquier otro supuesto en que la norma interna mejora su adecuación a la norma europea, el cambio debe valorarse positivamente.

En términos eminentemente prácticos, se podría plantear la relevancia del cambio, ya que parece que en este tipo de operaciones, cualquiera que sea la vía a través de la cual se sustancie su tributación, la carga tributaria que se habría de soportar es la misma. En la mayor parte de las situaciones es así; sin embargo, los procedimientos mediante los cuales se efectúa la exacción del tributo y las obligaciones formales pueden diferir sustancialmente.

De este modo, en supuestos en los que es aplicable la regla de localización que comentamos, la operación se califica en todo caso como entrega de bienes y tributa como tal, procediéndose a la repercusión del impuesto o no en función de las características de comprador y vendedor. Así, si aquel es empresario o profesional y este no dispone de un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto o, disponiendo de él, no interviene en la realización de la operación, se aplicará la inversión del sujeto pasivo. En otro caso, operará la repercusión del impuesto en condiciones normales. En cualquiera de estas situaciones, la entrada en el territorio de aplicación del impuesto de los bienes que se hayan de instalar estará libre de imposición, sea por efecto de la no sujeción de las adquisiciones intracomunitarias de bienes con este destino que señala el artículo 13.1.º c) de la Ley del IVA, sea por la exención que se dispone para las importaciones con dicho destino por su artículo 66.1.º. La documentación de la operación se realizará conforme a las normas generales aplicables a las entregas de bienes «interiores».

En caso de que no sea aplicable la regla de localización que se contiene en el artículo 68.dos.2.º de la Ley del IVA, la entrada de bienes con origen extranjero dará lugar a la correspondiente liquida-

ción del IVA a la importación o adquisición intracomunitaria de bienes, IVA que será deducible en las mismas condiciones que cualesquiera otras cuotas soportadas por estos conceptos. Por su parte, la entrega posterior, en su caso, tributará como tal, localizándose en tal caso conforme a la regla general aplicable a las entregas de bienes que no son objeto de instalación o montaje, y aplicándose la inversión del sujeto pasivo o no en los mismos términos que hemos indicado con anterioridad.

Otro tanto cabría indicar de los supuestos en que las entregas se producen en otros Estados de la Unión Europea, en este caso con el matiz, que puede haber generado más de un disgusto, de que en caso de que a la entrega de los bienes le resulte aplicable la regla especial que comentamos, es posible que no le afecte la inversión del sujeto pasivo, que en muchos otros Estados tiene un ámbito objetivo de aplicación mucho más estrecho del que sigue en nuestro país. En este contexto, los disgustos se pueden haber producido en caso de que se haya acudido a una aplicación analógica de la norma española, en la convicción de que el requisito del 15%, ahora eliminado, operaba igualmente en otros países, de forma que, no superándolo, la remisión de la mercancía al Estado de destino únicamente tenía como obligación vinculada la de su consignación en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias. No necesariamente es así, habiéndose dado el caso de empresas establecidas en el territorio de aplicación del impuesto que estaban obligadas a repercutir e ingresar el impuesto en otros Estados europeos como consecuencia de la realización de este tipo de operaciones y no eran conscientes de ello.

Finalmente, hemos de insistir en que la aplicación de la norma está condicionada al cumplimiento de dos requisitos, como son que las obras de instalación o montaje sean previas a la puesta de los bienes a disposición del adquirente y que los mismos impliquen su inmovilización.

Como tales, ninguna de estas exigencias se prevé por la Directiva 2006/112/CE, por lo que bien podrían cuestionarse. El reproche de Derecho comunitario, sin embargo, ha de hacerse con algo más de cuidado, ya que habría que contrastar si se trata de requisitos que se derivan del espíritu o finalidad de la norma europea, cuestión siempre polémica.

I. BASE IMPONIBLE EN OPERACIONES CON CONTRAPRESTACIÓN NO DINERARIA. INCLUSIÓN DE LAS SUBVENCIONES EN LA BASE IMPONIBLE

i. Las operaciones de contraprestación no dineraria

Dos son las modificaciones que se han introducido en materia de base imponible, la primera de las cuales tiene por objeto las operaciones de contraprestación no dineraria. A esta cuestión se ha referido la Sentencia del TJUE de 19 de diciembre de 2012, asunto Orfey Balcaria EOOD, C-549/11 (NFIJ049500), relativa a la constitución de un derecho de superficie a cambio de la entrega de ciertas edificaciones que el superficiario había de construir por su riesgo y ventura.

Una de las cuestiones planteadas ante el TJUE consistía en la determinación de la base imponible de la operación, cuestionándose si la norma comunitaria se opone a una norma na-

cional en virtud de la cual, cuando la contraprestación de una operación consiste totalmente en bienes o servicios, la base imponible de la operación es el valor normal del bien entregado o del servicio prestado.

El TJUE, por referencia al artículo 80 de la Directiva 2006/112/CE, indicó que los requisitos de aplicación establecidos en dicha disposición son exhaustivos y, por tanto, una normativa nacional no puede determinar, apoyándose en esa disposición, que la base imponible es el valor normal de mercado en casos no comprendidos entre los contemplados en ella. Considerando que en el supuesto controvertido no había ningún tipo de vinculación entre las partes, se concluyó que: «en circunstancias como las del procedimiento principal, en las que la operación no se realizó entre partes vinculadas entre sí en el sentido del artículo 80 de la Directiva IVA, extremo que, sin embargo, incumbe comprobar al tribunal remitente, procede interpretar los artículos 73 y 80 de dicha Directiva en el sentido de que se oponen a una disposición como la controvertida en el procedimiento principal, en virtud de la cual, cuando la contraprestación de una operación está íntegramente constituida por bienes o servicios, la base imponible de la operación es el valor normal de los bienes entregados o de los servicios prestados» (apdo. 49).

Parece claro, pues, que la referencia de la base imponible de estas operaciones a su valor de mercado, como hacía la norma interna hasta el 31 de diciembre de 2014, era incompatible con la Directiva 2006/112/CE, habiéndose procedido al acomodo de aquella a la dicción de esta.

Es importante señalar que sobre esta cuestión ya se había pronunciado el TJUE en Sentencias de 2 de junio de 1994, asunto *Empire Stores*, C-33/93 (NFJ003379), y de 3 de julio de 2001, asunto *Bertelsmann*, C-380/99 (NFJ010915), de cuya lectura bien podía extraerse igualmente esta conclusión, aunque no se hubiera señalado por el TJUE con la contundencia con la que se expresa en la Sentencia de 19 de diciembre de 2012.

La redacción del artículo 79.uno de la Ley del IVA en vigor desde el 1 de enero de 2015 establece que en las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero, se considerará como base imponible el importe, expresado en dinero, que se hubiera acordado entre las partes. La misma norma completa lo anterior disponiendo que, salvo que se acredite lo contrario, la base imponible coincidirá con los importes que resulten de aplicar las reglas previstas para las operaciones sin contraprestación.

Acaba el artículo señalando que si la contraprestación consistiera parcialmente en dinero, se considerará base imponible el resultado de añadir al importe, expresado en dinero, acordado entre las partes, por la parte no dineraria de la contraprestación, el importe de la parte dineraria de la misma, siempre que dicho resultado fuere superior al determinado por aplicación de lo dispuesto en los párrafos anteriores.

La intelección de la norma no es sencilla. Así, parece partirse de la base imponible correspondiente a los autoconsumos u operaciones sin contraprestación, extendiéndose su aplicación a los supuestos en que hay contraprestación pero es no dineraria. Únicamente deja de ser así si, en expresión de la norma, se acredita lo contrario. Precisamente en la acreditación de lo contrario es

donde se suscitan las dudas, especialmente si tenemos en cuenta que estamos tratando de operaciones en las cuales la contraprestación es no dineraria.

Con esta premisa, es cuestionable si una valoración dada por las partes y consignada en la documentación que refleje la operación, como podría ser una escritura pública, podría considerarse como válida en tanto que base imponible de una operación, supuesto que la misma difiera de la valoración por el coste que establecen los apartados tres y cuatro del artículo 79 de la Ley del IVA para las operaciones sin contraprestación. Es de suponer que será la doctrina la que se encargue de aclarar esta cuestión.

ii. Las subvenciones como contraprestación de las operaciones

La segunda modificación que ha incidido en la cuantificación de la base imponible podría calificarse, a simple vista, como tautológica, aunque a la vista de algún pronunciamiento reciente del TJUE no está tan claro que haya de ser así.

De este modo, desde el 1 de enero de 2015, el nuevo ordinal 4.º del artículo 78.tres de la Ley del IVA establece que no formarán parte de la base imponible «las subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones, no considerándose como tales, los importes pagados por un tercero en contraprestación de dichas operaciones».

No se entiende la norma si no es en relación con lo dispuesto por el artículo 78.dos.3.º de la misma Ley del IVA, que señala la inclusión en la base imponible de las subvenciones vinculadas al precio, aclarándose desde el 1 de enero de 2015 que aquellas que no puedan considerarse como tales habrán de quedar excluidas de este tratamiento. Como decíamos, poco de nuevo parece que se aporte.

No se puede decir otra cosa de la segunda parte del precepto, en la que se establece que las cantidades pagadas por terceros en contraprestación de las operaciones han de considerarse igualmente como base imponible de las mismas. La referencia en este caso ha de hacerse al artículo 78.uno de la misma norma, que dispone algo muy similar.

Con toda probabilidad, la razón de ser de la norma se encuentra en la voluntad de dar pie a la aplicación de los criterios establecidos por el TJUE en su Sentencia de 27 de marzo de 2014, asunto Le Rayon d'Or SARL, C-151/13 (NFJ053978), a la que se refiere expresamente la exposición de motivos de la Ley 28/2014.

Rayon d'Or explotaba una residencia para personas mayores dependientes. La normativa francesa establecía que los gastos de estancia en este tipo de residencias serían sufragados por los regímenes de seguro de enfermedad o de ayuda social, que harían efectivas lo que en la sentencia se denominan «sumas a tanto alzado por cuidados», que incluían tarifas diarias para alojamiento, dependencia y cuidados y se fijaban en atención al número de residentes que vive en cada establecimiento y su nivel de dependencia, apreciados con arreglo a criterios administrativos establecidos al efecto. Los servicios prestados por Rayon d'Or estaban exentos, por lo que con-

sideración de estas cantidades como contraprestación por ellos había de tener la consecuencia de su cómputo como mayor base imponible de operaciones limitadoras del derecho a la deducción, esto es, su inclusión en el denominador de la prorrata de la entidad. Tal era la interpretación de las autoridades fiscales francesas, en contra de la del contribuyente.

El TJUE indicó que la consideración de las subvenciones como directamente vinculadas al precio no es más que una de las situaciones a las que se refiere la conformación de la base imponible, que con carácter general ha de incluir todo lo que se recibe como contrapartida del servicio prestado [Sentencia del mismo TJUE de 13 de junio de 2002, asunto *Keeping Newcastle Warm*, C-353/00 (NFJ012311)]. Las cantidades recibidas por residencias como *Rayon d'Or* debían, en opinión del TJUE, ser consideradas como contraprestación de los servicios prestados, por cuanto:

- a) La entidad se obligaba a la prestación de servicios que eran retribuidos mediante las cantidades recibidas a tanto alzado. Existía, pues, el elemento obligacional que debe concurrir para que exista vínculo directo.
- b) La contraprestación de cualquier operación efectuada a título oneroso puede no proceder de su destinatario, sino de un tercero. El hecho de que dicho tercero, en este caso, la caja nacional del seguro de enfermedad, no sea el beneficiario o destinatario del servicio no puede romper el vínculo directo existente entre la prestación de servicios efectuada y su contraprestación.
- c) En casos en los que el prestador de un servicio lo que asume es una obligación de disponibilidad para su prestación, no es necesario, para reconocer la existencia de un vínculo directo entre dicha prestación y la contrapartida obtenida a cambio, demostrar que cada pago se vincula a una prestación de servicios específica efectuada a petición de un residente. El hecho de que las prestaciones de servicios efectuadas no estén definidas a priori ni sean individualizadas y el que su contraprestación se haga efectiva en forma de una cantidad a tanto alzado tampoco puede afectar al vínculo existente entre la prestación de servicios llevada a cabo y la contrapartida recibida, cuyo importe se determina a priori y siguiendo los criterios establecidos al respecto.

Con estas premisas, se concluyó que: «un pago a tanto alzado, como la "suma a tanto alzado por cuidados" controvertida en el litigio principal, constituye la contrapartida de las prestaciones de cuidados llevadas a cabo a título oneroso por una residencia para personas mayores dependientes en beneficio de sus residentes y, en este concepto, está incluido en el ámbito de aplicación del impuesto sobre el valor añadido».

La intelección del precepto que comentamos, a la luz de la sentencia que acabamos de referir, resulta algo más transparente, al menos en cuanto a la *voluntas legislatoris*, al margen de que la forma en la que la misma se concreta siga suscitando dudas respecto a lo que tiene de novedoso.

En otro orden de cosas, lo que parece claro es la controversia que se puede esperar en esta materia, y de la cual la que señalábamos en la primera parte de este trabajo, en relación con las televisiones públicas, ya era un buen anticipo.

J. ENTREGAS DE INMUEBLES EN PROCEDIMIENTOS DE EJECUCIÓN

El siguiente ámbito en el que ha habido una revisión de las condiciones de tributación en los últimos meses es el de las entregas de inmuebles en procedimientos de ejecución judicial o administrativa, si bien hay que señalar que la citada revisión no se ha producido como consecuencia de la modificación de la Ley del IVA, habiéndose operado, por el contrario, a través de la nueva redacción de su reglamento.

Efectivamente, el Real Decreto 1073/2014 ha dado nueva redacción a la disposición adicional quinta del Reglamento del IVA, especificando el procedimiento que ha de seguirse en los supuestos de ejecuciones judiciales o administrativas de patrimonios empresariales.

En ocasiones ocurre en estas operaciones que el empresario o profesional cuyo patrimonio empresarial o profesional es objeto de ejecución judicial o administrativa se resiste al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, lo cual puede poner en serias dificultades al adquirente de los bienes de que se trate. Para intentar solventar esta cuestión, la disposición adicional sexta de la Ley del IVA y quinta de su Reglamento regulan un supuesto especial de representación legal que se aplica a estas operaciones.

La norma legal habilita a los adjudicatarios que tengan la condición de empresarios o profesionales para, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, y con respecto a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que se produzcan en el desarrollo de dichos procedimientos, proceder a:

- a) Expedir la factura en la que se documente la operación y se repercuta el IVA.
- b) Presentar la autoliquidación correspondiente e ingresar el tributo a la Hacienda Pública.
- c) Efectuar, en su caso, la renuncia a la exención que pudiera ser aplicable a la operación.

Por su parte, la norma reglamentaria establece los siguientes requisitos:

- 1.º El ejercicio de esta facultad por parte del adjudicatario debe ser manifestado ante el órgano judicial o administrativo que esté desarrollando el procedimiento respectivo. Esta manifestación ha de efectuarse por escrito y de forma previa o simultánea al pago del importe de la adjudicación. La comunicación debe contener, en su caso, la constancia de que el adjudicatario cumple los requisitos que se establecen para la renuncia a la exención de las operaciones inmobiliarias y el ejercicio de la misma, lo cual inhabilitará su práctica por el transmitente.
Este ejercicio ha de comunicarse al transmitente, obligación que, sin embargo, se exceptúa en los supuestos de aplicación de la norma de inversión del sujeto pasivo.
- 2.º El adjudicatario procederá igualmente a la expedición de la factura en la que se documente la operación, ello en el plazo ordinario establecido al efecto (un mes), que habrá de computarse desde la fecha en la que se dicte el decreto de adjudica-

ción (referencia temporal que hace directamente la norma reglamentaria). Estas facturas tendrán una serie especial de numeración.

El adjudicatario remitirá una copia de la factura al sujeto pasivo del impuesto, o a sus representantes, en el plazo de los siete días siguientes a la fecha de su expedición, debiendo quedar en poder del adjudicatario el original de la misma.

Es importante tener en cuenta que esta obligación no se exceptiona en los casos de aplicación de la norma de inversión del sujeto pasivo, por lo que es de suponer que incluso en dichos casos persiste.

- 3.º El adjudicatario efectuará la declaración e ingreso de la cuota resultante de la operación mediante la presentación de una declaración-liquidación especial de carácter no periódico, remitiéndose una copia de la declaración-liquidación, en la que conste la validación del ingreso efectuado, al sujeto pasivo, o a sus representantes, en el plazo de los siete días siguientes a la fecha del mencionado ingreso, debiendo quedar en poder del adjudicatario el original de la misma. Esta obligación se exceptiona igualmente en los supuestos de inversión del sujeto pasivo.
- 4.º Cuando no sea posible remitir al sujeto pasivo, o a sus representantes, la comunicación del ejercicio de estas facultades, la copia de la factura o de la declaración-liquidación a que se refieren las reglas anteriores por causa no imputable al adjudicatario, dichos documentos habrán de remitirse, en el plazo de siete días desde el momento en que exista constancia de tal imposibilidad, a la AEAT, indicando tal circunstancia.

K. MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE POR IMPAGO

La modificación de la base imponible por impago ha sido objeto de dos modificaciones dirigidas, en ambos casos, a la flexibilización de los plazos de los que se dispone a estos efectos.

La primera de ellas se refiere a los supuestos de **declaración de concurso** del destinatario de la operación, para los cuales se ha establecido como novedad que el plazo del que se dispondrá para la modificación de la base imponible será de dos meses contados a partir del fin del plazo máximo fijado en el artículo 21.1.5.º de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal. Este precepto establece el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la publicación en el BOE del auto de declaración de concurso para que los acreedores pongan en conocimiento de la administración concursal la existencia de sus créditos.

En consecuencia, y desde el 1 de enero de 2015, el plazo del que se dispone para la modificación de la base imponible en estos supuestos es de tres meses a contar desde el día siguiente a la fecha de publicación en el BOE del auto de declaración del concurso. Hasta el 31 de diciembre de 2014, el plazo que establecía el ahora modificado artículo 80.tres de la Ley del IVA era directamente el señalado en el artículo 21.1.5.º de la Ley Concursal, por lo que la entrada en vigor de la Ley 28/2014 ha supuesto una notable ampliación del mismo, de uno a tres meses.

Quizá no está de más recordar que el destinatario de las operaciones declarado en situación de concurso está obligado a la **rectificación de la deducción** de las cuotas soportadas y después modificadas por su acreedor en virtud de la norma que ahora comentamos. Esta rectificación de deducciones, que regula el artículo 114 de la Ley del IVA, ha de efectuarse por referencia a la autoliquidación o autoliquidaciones en las que se dedujeron, tal y como señala este último precepto, sin que a su revisión se le hayan de aplicar recargos ni intereses de demora, según dispone esta misma norma. Nada obsta, pues, a la protección de los derechos de la Hacienda Pública el hecho de que el acreedor modifique su base imponible después de transcurrido el plazo de presentación de créditos para su reconocimiento por parte de la Administración concursal (sin perjuicio de la conveniencia de la revisión de su importe en caso de que este se vea alterado como consecuencia de la no exigencia del IVA al deudor y, en su lugar, su recuperación de la Administración tributaria).

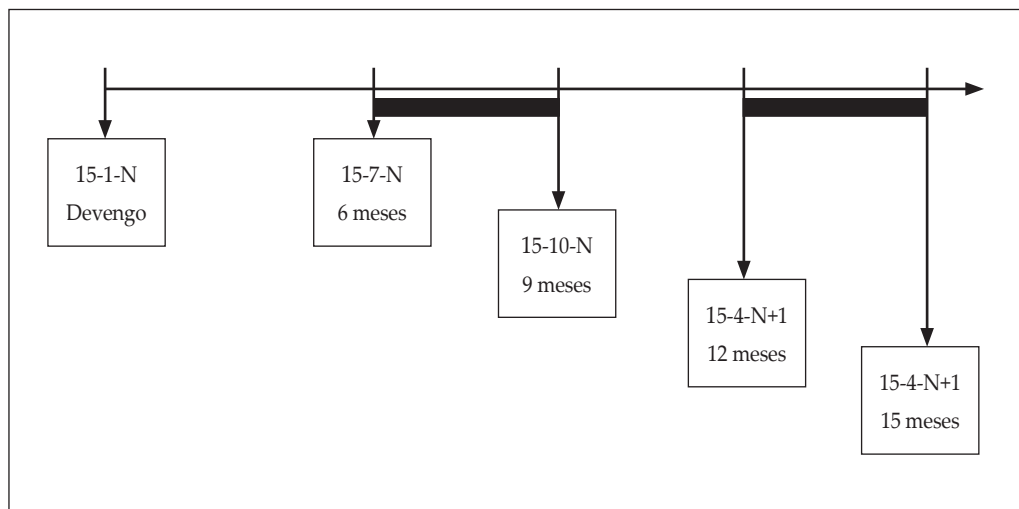
Una cuestión dudosa que se puede suscitar a partir de la modificación que comentamos es la fecha de su entrada en vigor, esto es, si cabe su aplicación únicamente a operaciones realizadas a partir del 1 de enero de 2015 o si, por el contrario, también sería factible a operaciones anteriores para las cuales las circunstancias temporales a las que se refiere la norma, la declaración de concurso, su publicación o la concusión del plazo de uno o de tres meses, se producen en la citada fecha o con posterioridad.

Nada dice la norma, por lo que parece que habría que estar a la interpretación que pudiera resultar más flexible, especialmente cuando plazos de un mes, como el que se disponía hasta el 31 de diciembre de 2014, no han sido vistos con muy buenos ojos por la jurisprudencia comunitaria, que con carácter general ha sido proclive a plazos algo más flexibles.

A mayor abundamiento, cabría señalar que cuando el legislador ha querido limitar los efectos de estas modificaciones a operaciones cuyo devengo se hubiera producido a partir de la fecha de su entrada en vigor, así lo ha hecho (a título de ejemplo, pero en esta misma materia, no está de más recordar que cuando la Ley 66/1997 introdujo en nuestro ordenamiento la posibilidad de modificar la base imponible por impago en los supuestos de impago y suspensión de pagos o quiebra del destinatario, limitó los efectos de la modificación legislativa a las operaciones cuyo devengo se hubiera producido a partir de su entrada en vigor, el 1 de enero de 1998, disposición transitoria tercera de la citada norma, limitación que no se ha producido en este caso).

La segunda novedad que se ha introducido en este ámbito comparte con la anterior la bondad de su intención, aunque ha dado lugar a un resultado que no deja de ser llamativo. Así, desde el 1 de enero de 2015, las entidades que **no** sean consideradas como **grandes empresas** a los efectos del IVA, esto es, aquellas cuyo volumen de operaciones no supere los 6.010.121,04 euros, pueden modificar la base imponible en los supuestos de impago en los que no hay declaración de concurso del deudor en los tres meses siguientes a los seis meses tras la fecha del devengo de las operaciones, como venía ya ocurriendo, o en los siguientes a los doce meses tras el devengo.

Quizá en este caso merece la pena la ilustración de lo anterior con un gráfico.



De esta forma, únicamente dentro de los meses 7.º a 9.º y 13.º a 15.º, en todo caso inclusive, cabe la modificación de la base imponible. Por el contrario, en los meses 10.º, 11.º y 12.º tras el devengo no es factible la modificación. Como decíamos, es clara la bondad de la *voluntas legislatoris*, que pretende ofrecer a los operadores dos posibilidades para la recuperación de estas cuotas, pero resulta igualmente evidente lo farragoso del esquema que se les ofrece.

Con un rango normativo menor, el artículo 24.1 del Reglamento del impuesto se ha revisado para establecer que la obligación de acreditación de la remisión de la factura rectificativa al destinatario de la operación únicamente opera en los supuestos de modificación de la base imponible por impago, no en el resto de casos de modificación de esta magnitud. Por tanto, en situaciones como concesión de descuentos, devolución de envases o embalajes, operaciones que quedan sin efecto o alteración del precio de las operaciones, la modificación de la base imponible no se condiciona a la citada acreditación.

Nótese que los supuestos que se han señalado al final del párrafo anterior son los que realmente dan lugar a una modificación de la base imponible en tanto que alteración en la contraprestación de la operación, no así los previstos en los apartados tres y cuatro del artículo 80 de la Ley del IVA, en los que la minoración de la base imponible no deja de ser el tecnicismo al que acude la norma para habilitar la recuperación de una cuota ingresada pero no cobrada del destinatario de la operación. Esta diferente naturaleza puede justificar el distinto alcance que se da a las obligaciones formales en este ámbito.

L. RECTIFICACIÓN DE LA REPERCUSIÓN

Otro precepto en el que ha incidido la Ley 28/2014, aunque en este caso con un declarado carácter de ajuste técnico, es el artículo 89.cinco de la Ley del IVA. En los supuestos de rectificación

de la repercusión por exceso de la misma, la letra a) del tercer párrafo habilitaba hasta el 31 de diciembre la solicitud de la devolución de ingresos indebidos. Esta referencia se ha sustituido desde el 1 de enero de 2015 por una mucho más precisa, de forma que en la actualidad lo que se habilita es el inicio del procedimiento de impugnación de autoliquidaciones que establece el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 18 de diciembre, General Tributaria, y completan los artículos 126 a 129 del Reglamento General de Aplicación de los Tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, el cual, en su caso, dará lugar al reconocimiento de la correspondiente devolución de ingresos indebidos.

La referencia que se contiene en la norma es, como decíamos, mucho más precisa, pero incompleta, ya que, como es sabido, son varios los procedimientos que pueden dar lugar al reconocimiento de una devolución de ingresos indebidos a favor de un contribuyente que ingresó IVA en exceso (así lo indica el art. 15 del Reglamento de Revisión, aprobado por el RD 520/2005), entre los que pueden tener especial relevancia, a estos efectos, los de aplicación de los tributos o cualquiera de los de revisión.

En buena lógica, el hecho de que la Ley del IVA se refiera únicamente a este procedimiento no debería perjudicar el derecho del contribuyente al reconocimiento del derecho a la devolución en el desarrollo de cualquiera de estos procedimientos cuando ha habido un exceso de ingreso, aunque habrá que estar a la aplicación de la norma por parte de la Administración tributaria.

M. TIPOS IMPOSITIVOS REDUCIDOS

i. Material sanitario

Las modificaciones que se han introducido en materia de tributación reducida han sido varias, aunque, sin duda, la más relevante ha sido la correspondiente al material sanitario.

Así, hasta el 31 de diciembre de 2014, el artículo 91.uno.1.6.º de la Ley del IVA disponía la aplicación del tipo reducido para varios tipos de bienes que tienen como característica común su relación con la sanidad.

Esta regulación supuso el inicio de un **expediente de infracción** por parte de la Comisión Europea contra España, que dio lugar a la Sentencia del TJUE de 17 de enero de 2013, asunto C-360/11 (NFJ049511), Comisión contra España, relativa a la aplicación en nuestro país del tipo reducido a determinados productos farmacéuticos y equipamientos sanitarios.

La posibilidad de considerar los productos sanitarios, material, equipos o instrumental que, objetivamente considerados, solamente puedan utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias del hombre o de los animales, prevista en la legislación española, englobados dentro del concepto de «producto farmacéutico», fue descartada por el TJUE, que entendió esta posibilidad incompatible con el principio de interpretación estricta en materia de tipos reducidos, que se había señalado, e incluso con el sentido habitual de la expresión, con-

forme a la cual no todo producto, material, equipo o instrumental de uso médico o veterinario puede considerarse comprendido en este concepto.

Esta interpretación se entendió corroborada por el TJUE por el hecho de que el punto 4 del anexo III de la Directiva prevea la aplicación del tipo reducido para productos sanitarios de uso personal y específico por discapacitados, lo cual carecería de sentido si en el punto 3 se pudiera considerar incluido todo el material sanitario.

Con estas premisas, se concluyó que: «(...) ni el punto 4 ni el punto 3 del anexo mencionado permiten la aplicación de un tipo reducido de IVA a los "productos sanitarios, material, equipos o instrumental que, objetivamente considerados, solamente puedan utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias del hombre o de los animales"» (apdo. 67).

Otro tanto se señaló en cuanto a la aplicación del tipo reducido a los bienes utilizados para aliviar las deficiencias físicas de los animales (apdo. 75).

Asimismo, se analizó la posibilidad de aplicar el tipo reducido a los aparatos y complementos esencial o principalmente utilizados para suplir las deficiencias del hombre pero que no se destinan al uso personal y exclusivo de discapacitados, sobre lo cual el TJUE hizo de nuevo una interpretación literal de la norma, señalando que del propio sentido de los términos «personal» y «exclusivo», que figuran en el mencionado punto 4, se desprende que este punto no se refiere a los productos de uso general. El objetivo de disminuir el coste de determinados bienes esenciales para el consumidor final, antes mencionado, no permite justificar la aplicación de un tipo reducido de IVA a los productos sanitarios de uso general utilizados por hospitales y profesionales del sector sanitario.

A este respecto, se concluyó que: «(...) los aparatos y complementos esencial o principalmente utilizados para suplir las deficiencias del hombre, pero que no se destinan al uso personal y exclusivo de los discapacitados, no puede aplicarse un tipo reducido de IVA, en virtud del punto 4 del anexo III de la Directiva 2006/112» (apdo. 88).

Finalmente, hemos de señalar que, en tanto que perjudicial para los contribuyentes, no cabe dar efecto retroactivo a la sentencia. En consecuencia, sus efectos únicamente se producen a partir de la fecha de modificación de la norma interna.

Esta sentencia ha obligado al cambio de la Ley del IVA, que se ha realizado por la Ley 28/2014. De este modo, desde el 1 de enero de 2015, se aplica el 10% a los siguientes bienes:

- a) Los productos farmacéuticos comprendidos en el Capítulo 30 «Productos farmacéuticos» de la Nomenclatura Combinada, susceptibles de uso directo por el consumidor final, distintos de los incluidos en el artículo 91.uno.1.5.º de la Ley del IVA (medicamentos de uso animal) y de aquellos a los que les resulte de aplicación el 4% conforme a su artículo 91.dos.1.3.º (medicamentos de uso humano).
- b) Las compresas, tampones, protegeslips, preservativos y otros anticonceptivos no medicinales.

- c) Los equipos médicos, aparatos y demás instrumental, relacionados en el apartado octavo del anexo de la Ley del IVA, que por sus características objetivas, estén diseñados para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de personas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 91.dos.1 de la misma norma.

No se incluyen en este supuesto, por mandato expreso de la norma, los accesorios, recambios y piezas de repuesto de dichos bienes.

El desarrollo más pormenorizado de estos supuestos de **tributación reducida** puede realizarse como sigue:

- 1.º **Productos farmacéuticos** comprendidos en el Capítulo 30 de la Nomenclatura Combinada «Productos farmacéuticos», susceptibles de uso directo por el consumidor final, que no sean medicamentos de uso veterinario y a los que tampoco sea aplicable el 4 %. La contestación de 20 de enero de 2015, V0185/2015 (NFC053054), establece los criterios que son aplicables a estos efectos.

El primer ámbito sobre el que se ha pronunciado la DGT ha sido el de los productos que se pueden considerar comprendidos en el Capítulo 30 «Productos farmacéuticos» de la Nomenclatura Combinada, susceptibles de uso directo por el consumidor final.

A este respecto se refiere la citada contestación de 20 de enero de 2015, V0185/2015 (NFC053054), que se remite expresamente a la contestación de 29 de diciembre de 2014, V3386/2014 (NFC052923). La DGT considera que aplicación del tipo reducido en este supuesto requiere el cumplimiento de cuatro **requisitos** conjuntamente:

- a) Debe tratarse de productos que se encuentren incluidos en la categoría 30 de la Nomenclatura Combinada.
- b) Los productos en cuestión no deben ser medicamentos.
- c) Debe tratarse de productos cuya entrega, adquisición o importación no esté exenta del impuesto, por cuanto la categoría 30 mencionada incluye, por ejemplo en la partida 30.02 a la sangre humana, que se encuentra sujeta pero exenta.
- d) Los productos han de ser susceptibles de uso directo por el consumidor final, lo que implica que, con independencia de la persona que adquiera el producto (paciente consumidor final u otra persona, como por ejemplo un profesional sanitario o un hospital), por sus características objetivas, en el momento de la entrega, adquisición o importación, este sea susceptible de aplicación directa sobre un paciente consumidor final, lo que excluye, por ejemplo, a los deshechos farmacéuticos, que se incluyen en la partida 30.06, en los que no cabe dicha aplicación.

La misma DGT matiza que hay que tener en cuenta que la inclusión en la categoría 30 de la Nomenclatura Combinada implica, para algunos productos, el cumplimiento de determinados requisitos de presentación. Así, la partida 30.05 relativa a «Guatas, gasas, vendas y artículos análogos (por ejemplo: apósitos, esparadrapos, sinapismos), impregnados o recubiertos de sustancias farmacéuticas o acondicionados para la venta al por menor con fines médicos, quirúrgicos, odontológicos o veterinarios» según las notas explicativas al «Sistema armonizado de Designación y Codificación de Mercancías Quinta edición (2012)» hace referencia a la forma en que se acondicionan o a su modo de presentación como destinados exclusivamente a la venta directa a los usuarios (particulares, hospitales, etc.).

Dicha aplicación directa se entiende con independencia de que el producto permanezca o no en el paciente. Así, por ejemplo, los cementos y demás productos de obturación dental que se incluyan en la partida 30.06 están destinados a permanecer en el cuerpo del paciente, mientras que una gasa, que se incluya en la partida 30.05 no está destinada a permanecer en el cuerpo del paciente, si bien, ambos, en cuanto se encuentren incluidos en la categoría 30 de la Nomenclatura Combinada y, cumplan el resto de requisitos mencionados, estarán sujetos al tipo impositivo del 10%.

En cuanto a los que cabe considerar como productos incluidos en la categoría 30 de la Nomenclatura Combinada, la DGT se remite a lo señalado al efecto por el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT.

- 2.º Compresas, tampones, protegeslips, preservativos y otros **anticonceptivos** no medicinales, que la contestación de la DGT V0185/2015 (NFC053054) refiere a bienes tales como DIU, preservativos y diafragmas.
- 3.º **Equipos médicos, aparatos y demás instrumental**, relacionados en la misma Ley del IVA, apartado octavo del anexo, que por sus características objetivas, estén diseñados para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de personas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales (sin perjuicio de la posible aplicación del 4%).

El referido apartado octavo del anexo de la Ley del IVA cita los siguientes bienes:

- a) Gafas, lentes de contacto graduadas y los productos necesarios para su uso, cuidado y mantenimiento.
- b) Dispositivos de punción, dispositivos de lectura automática del nivel de glucosa, dispositivos de administración de insulina y demás aparatos para el autocontrol y tratamiento de la diabetes.
- c) Dispositivos para el autocontrol de los cuerpos cetónicos y de la coagulación sanguínea y otros dispositivos de autocontrol y tratamiento de enfermedades discapacitantes como los sistemas de infusión de morfina y medicamentos oncológicos.

- d) Bolsas de recogida de orina, absorbentes de incontinencia y otros sistemas para incontinencia urinaria y fecal, incluidos los sistemas de irrigación.
- e) Prótesis, ortesis, ortoprótesis e implantes quirúrgicos, en particular los previstos en el Real Decreto 1030/2006, de 15 de septiembre, por el que se establece la cartera de servicios comunes del Sistema Nacional de Salud y el procedimiento para su actualización, incluyendo sus componentes y accesorios.
- f) Cánulas de traqueotomía y laringectomía.
- g) Sillas terapéuticas y de ruedas, así como los cojines antiescaras y arneses para el uso de las mismas, muletas, andadores y grúas para movilizar personas con discapacidad.
- h) Plataformas elevadoras, ascensores para sillas de ruedas, adaptadores de sillas en escaleras, rampas portátiles y barras autoportantes para incorporarse por sí mismo.
- i) Aparatos y demás instrumental destinados a la reducción de lesiones o malformaciones internas, como suspensorios y prendas de compresión para varices.
- j) Dispositivos de tratamiento de diálisis domiciliaria y tratamiento respiratorios.
- k) Equipos médicos, aparatos y demás instrumental, destinados a compensar un defecto o una incapacidad, que estén diseñados para uso personal y exclusivo de personas con deficiencia visual y auditiva.
- l) Los siguientes productos de apoyo que estén diseñados para uso personal y exclusivo de personas con deficiencia física, mental, intelectual o sensorial:
 - Productos de apoyo para vestirse y desvestirse: calzadores y sacabotas con mangos especiales para poder llegar al suelo, perchas, ganchos y varillas para sujetar la ropa en una posición fija.
 - Productos de apoyo para funciones de aseo: alzas, reposabrazos y respaldos para el inodoro.
 - Productos de apoyo para lavarse, bañarse y ducharse: cepillos y esponjas con mangos especiales, sillas para baño o ducha, tablas de bañera, taburetes, productos de apoyo para reducir la longitud o profundidad de la bañera, barras y asideros de apoyo.
 - Productos de apoyo para posibilitar el uso de las nuevas tecnologías de la información y comunicación, como ratones por movimientos cefálicos u oculares, teclados de alto contraste, pulsadores de parpadeo, *software* para posibilitar la escritura y el manejo del dispositivo a personas con discapacidad motórica severa a través de la voz.
 - Productos de apoyo y dispositivos que posibilitan a personas con discapacidad motórica agarrar, accionar, alcanzar objetos: pinzas largas de agarre y adaptadores de agarre.
 - Estimuladores funcionales.

En relación con estos bienes, la DGT, en la contestación de 20 de enero de 2015, V0185/2015 (NFC053054), establece los criterios que son aplicables a estos efectos. Para ello, comienza por señalar que se trata de una **definición objetiva**, de forma tal que la aplicación del tipo reducido está supeditada al cumplimiento de la condición principal que se establece en el artículo mencionado y es que se trate de productos que, por sus características objetivas, estén diseñados para aliviar o tratar deficiencias para uso personal y exclusivo de personas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales, con independencia de quien resulte ser el adquirente del mismo. Sentado lo anterior, entiende aplicable el 10% a las entregas de los siguientes bienes:

- 1.º **Gafas, lentes de contacto** y productos necesarios para su uso, cuidado y mantenimiento:
 - a) La DGT admite la aplicación del tipo reducido a las entregas de gafas graduadas, tanto lentes con monturas como a las lentes; a las lentes de contacto graduadas y a los líquidos de lentillas.
 - b) Por el contrario, no entiende incluidos en esta categoría los estuches para la conservación de las lentes o de las gafas, las lágrimas artificiales o soluciones oculares de limpieza, lubricación e hidratación u otras soluciones salinas, sin perjuicio de que a estos productos les pueda resultar aplicable el tipo reducido por aplicación de algún otro precepto de la Ley del IVA y, sin perjuicio de que su entrega o adquisición se realice de forma conjunta con las gafas, lentes de contacto u otros productos y sea considerada accesorio a la misma, aplicándose en tal caso el mismo gravamen.
- 2.º **Sillas terapéuticas y de ruedas**, que se gravan al 10%, al igual que los cojines antiescaras y arneses para el uso de las mismas, muletas, andadores y grúas para movilizar personas con discapacidad, ello en los términos siguientes:
 - a) Se incluyen en este precepto los productos a que se refiere el mismo, sin que se exija la existencia de una discapacidad, siempre que por sus características objetivas estén diseñados para uso personal y exclusivo de personas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales, con independencia de la finalidad concreta a la que se destinen.
 - b) No procederá la aplicación del tipo reducido a otro tipo de material antiescaras, distintos de los cojines antiescaras que se mencionan en el precepto como almohadas, asientos y colchonetas, sin perjuicio de que alguno de ellos, como las taloneras y coderas les pueda resultar aplicable el tipo reducido por aplicación de algún otro precepto de la Ley del IVA.

3.º **Prótesis, ortesis, ortoprótesis e implantes quirúrgicos**, para los que se establece lo siguiente:

- a) Se incluyen dentro de la relación todos los productos considerados como prótesis, ortesis, ortoprótesis e implantes quirúrgicos, estén o no incluidos en el Real Decreto 1030/2006, siempre que, por sus características objetivas estén diseñados para uso personal y exclusivo de personas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales, con independencia de la finalidad concreta que pueda darse a los mismos, como por ejemplo las prótesis, ortesis e implantes que se utilizan en el campo dental, las lentes intraoculares tóricas y multifocales o las prótesis mamarias.
- b) Se aplica igualmente el tipo reducido a las entregas de componentes y accesorios de las prótesis, ortesis, ortoprótesis e implantes quirúrgicos (en adelante, la referencia se hace con carácter general a los componentes y accesorios de prótesis), ya se entreguen de forma conjunta o separada a la prótesis:
 - Se incluirían como componentes las piezas de una prótesis en general, diseñadas y fabricadas como parte integral de la misma y que sean necesarias para su funcionamiento, como por ejemplo, los implantes cocleares, que se venden de forma conjunta con sus distintos componentes, esto es, el micrófono, el procesador de voz, el transmisor, el receptor estimulador, los electrodos, etc.
 - Cabe considerar accesorio de una prótesis al artículo que es destinado específicamente a ser utilizado de forma conjunta con la misma, para que esta pueda utilizarse de conformidad con su finalidad, como por ejemplo los tornillos o los productos adhesivos de las prótesis dentales, sin los cuales no puede sujetarse o implantarse la prótesis y que permanece en el cuerpo del paciente al igual que la prótesis.

La misma DGT explica que existen productos de un solo uso, que son accesorios necesarios del implante, que se utilizan en un único paciente para preparar la vía de abordaje y poder poner el implante, como por ejemplo las cánulas, agujas de biopsia, rellenadores de cemento que ayudan al implante en las cifoplastias, jeringas, cánulas introductoras de los cementos, fijadores externos de los implantes, protectores de agujas para fijación de fracturas, las jeringas precargadas con las lentes intraoculares, los sistemas de retracción de iris o las guías quirúrgicas así como los productos de punción para la infusión en los PORTs.

En todos los casos, sigue la DGT, se trata de **instrumental para la implantación de la prótesis**, que una vez implantada se desechan, por lo que no cabe calificarlos de accesorios a efectos de que les resulte de aplicación

el tipo reducido, sin perjuicio de que dicho tipo les pueda resultar aplicable el tipo reducido conforme a otro precepto de la Ley del IVA, y salvo que su adquisición o entrega se realice conjuntamente con la prótesis y sea considerada accesoria a la misma.

Lo mismo concluye la DGT respecto de accesorios que se utilizan en la colocación de los estents u otros implantes cardiovasculares, neuromodulación y afines como llaves, alargaderas, introductores, guías para permitir la entrada percutánea en los vasos y facilitar la introducción del dispositivo intravascular, balones para predilatar la lesión, balones dimensionadores para seleccionar el ocluser de tamaño correcto, catéter guía para acceder a la lesión, microcatéteres, manómetros para inflar la prótesis a implantar, los introductores y las vainas de implantación para proporcionar una vía de colocación de un implante cardíaco, que o bien se comercializan y facturan junto con el implante en un kit estéril de un solo uso, o bien se comercializan por separado, pero que en ambos casos son accesorios del implante, necesarios para su implantación y de uso personal y exclusivo de personas con deficiencias, al igual que los equipos utilizados en la monitorización remota de implantes cardíacos o los dispositivos de activación de monitores cardíacos tipo *holter*, etc., que son de uso personal y exclusivo de personas con deficiencias.

La DGT concluye señalando que no cabe la aplicación del tipo reducido a los siguientes productos:

- a) Productos limpiadores de prótesis dentales: en comprimidos, sobres, en solución.
- b) Deslizador de medias de compresión.
- c) Productos sanitarios ingeridos, para el tratamiento de afecciones respiratorias y afecciones del aparato digestivo: productos sanitarios para el alivio de síntomas del resfriado, contra la acidez, contra los gases, contra el estreñimiento, para el control y la pérdida de peso.
- d) Productos sanitarios administrados por vía nasal para el lavado nasal: irrigaciones y duchas nasales.
- e) Productos sanitarios administrados por vía nasal para el tratamiento de la congestión nasal.
- f) Productos sanitarios para el tratamiento de las hemorroides.
- g) Productos sanitarios para el tratamiento de afecciones vaginales: geles, óvulos, cápsulas y comprimidos vaginales.
- h) Productos sanitarios contra la sequedad vaginal: lubricantes vaginales y lubricantes para favorecer las relaciones sexuales.
- i) Productos sanitarios para la prevención y tratamiento de infecciones urinarias (cistitis).

4.º Para el caso de las **lesiones o malformaciones internas**, se admite la aplicación del tipo reducido a las entregas de aparatos y demás instrumental destinados a su reducción, como:

- a) Suspensorios y prendas de compresión para varices; bragueros y suspensorios; tejidos elásticos destinados a la protección o reducción de lesiones o malformaciones internas; inmovilizadores; prendas de compresión de varices; medias, panti y calcetines elásticos terapéuticos y vendas enyesadas y fajas posparto.
- b) Rodilleras, tobilleras, musleras, coderas, muñequeras, hombreras, perneras, pantorrilleras y cabestrillos, que estén destinadas a la reducción de lesiones, pero no cuando se trate meramente de productos destinados a prevenir las mismas.
- c) Igualmente, se aplica el tipo reducido cuando por las características objetivas de dichos productos, estén diseñados para uso personal y exclusivo de personas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales, o cuando se trate de productos que se incluyan en las prótesis, ortesis y ortoprótesis a las que se refiere la misma Ley del IVA.
- d) Bandas para epicondilitis, protectores tubulares para dedos, taloneras y cazoletas de espolón, calzas para disimetrías, separadores subdigitales para dedos en garra y collarines cervicales.
- e) Por el contrario, no se admite el tipo reducido, por considerar que no se trata de aparatos destinados a la reducción de lesiones o malformaciones internas, a los protectores metatarsales para durezas plantares, apósitos para callos, protectores, correctores y separadores de juanetes, fajas, guantes, así como los productos para la reducción del dolor en lesión muscular o articular por aplicación de frío/calor (*sprays*, parches, vendajes efecto frío, geles, compresas, cuellos para protección térmica, bolsas efecto frío/calor), sin perjuicio de que a estos productos les pueda resultar aplicable el tipo reducido, por aplicación de algún otro precepto de la Ley del IVA.

5.º Dispositivos de tratamiento de **diálisis domiciliaria y tratamientos respiratorios**.

Por el contrario, la DGT excluye los aparatos de inhalación, que sirven para ayudar a una persona a inhalar o administrar medicamentos en forma de vapor, gas, *spray* o polvos como los inhaladores, dispositivos de aerosoles, cámaras de inhalación y mascarillas que, por tanto, tienen un uso mixto ya que no se trata de productos que por sus características objetivas, estén diseñados para aliviar o tratar deficiencias para uso personal y exclusivo de personas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales.

- 6.º Equipos médicos, aparatos y demás instrumental, destinados a compensar un defecto o una incapacidad, que estén diseñados para uso personal y exclusivo de personas con **deficiencia visual y auditiva**, entre los que cabe incluir los bastones blancos para ciegos y los audífonos.

Por el contrario, no se entienden incluidos las soluciones para la limpieza de oídos, soluciones oculares humectantes, soluciones oculares para el baño ocular, lágrimas artificiales, colirios, pomadas y gotas oculares lubricantes e hidratantes para ojos, sin perjuicio de que a estos productos les pueda resultar aplicable el tipo reducido por aplicación de algún otro precepto de la Ley del IVA, y sin perjuicio de que su entrega o adquisición se realice de forma conjunta con las gafas, lentes de contacto, audífonos u otros productos y sea considerada accesorio a la entrega de la misma, gravándose como tal al tipo reducido.

Finalmente, se analiza el tratamiento que ha de darse a la **venta conjunta** de productos vendidos conjuntamente por un único precio, cuando el tipo aplicable a cada uno de ellos de forma individual es diferente. Para ello, la DGT atiende a la aproximación tradicional al concepto de lo accesorio, así como a lo dispuesto por el artículo 79.dos de la Ley del IVA para el caso de entregas de bienes a cambio de una contraprestación única y a los que corresponden tipos impositivos distintos.

Con estas premisas, concluye la DGT que cuando lo que se produzca sea la adquisición o entrega de distintos productos, con independencia del formato o presentación de los mismos, ya se vendan de forma conjunta como pudiera ser el caso de kits o *packs*, o separada, solo procederá la aplicación del tipo reducido del 10 % a aquellos productos que cumplan las condiciones antes mencionadas.

ii. Flores naturales y plantas vivas ornamentales

El siguiente ámbito en el que se modifica el espectro de bienes y servicios gravados a tipos reducidos es el de las flores naturales y plantas vivas ornamentales, disponiendo el artículo 91.uno.1.8.º en vigor desde el 1 de enero de 2015 la aplicación del 10 % a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de flores, plantas vivas de carácter ornamental, así como las semillas, bulbos, esquejes y otros productos de origen exclusivamente vegetal susceptibles de ser utilizados en su obtención.

De este modo, se reinstaura la aplicación del tipo reducido para estos bienes que se contenía en la Ley del IVA y que se suprimió a partir del 1 de septiembre de 2012 con ocasión de la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 20/2012.

Considerando la coincidencia en la redacción de la norma, es de suponer que la doctrina administrativa que había a este respecto será trasladable, al menos mientras no haya sentencias que digan lo contrario o se evacúen nuevas contestaciones que modifiquen igualmente el criterio administrativo.

iii. Vehículos para personas con necesidades especiales

La corrección en la aplicación del tipo del 4 % a ciertos vehículos únicamente tiene por cometido corregir la referencia a las personas con discapacidad, que hasta 31 de diciembre de 2014 se hacía a personas con minusvalía.

N. APLICACIÓN DE LA REGLA DE PRORRATA ESPECIAL

La siguiente modificación que analizamos se inscribe en el camino iniciado por la jurisprudencia y después seguido por el legislador dirigido a la mayor aplicación de la prorrata especial o, dicho con otras palabras, a la especificación del derecho a la deducción en función del uso real de los bienes y servicios adquiridos por los empresarios o profesionales. Así resulta de lo dispuesto por el artículo 106 de la Ley del IVA, regulador de la misma, que señala la deducción total o la exclusión de la misma según los bienes y derechos adquiridos se destinen exclusivamente a la realización de operaciones generadoras o no, respectivamente, del derecho a la deducción. Aquellos que se usen indistintamente en unas y otras verán las cuotas soportadas por ellos deducidas en función de la prorrata general que corresponda.

Decíamos que el camino iniciado por la jurisprudencia por referencia a la importante sentencia del Tribunal Supremo de 24 de febrero de 2011.

Esta vía fue seguida por el legislador, en este caso reglamentista, que mediante el Real Decreto 828/2013 modificó el Reglamento del IVA para admitir el efecto retroactivo de la opción por la prorrata especial. Así, el artículo 28.1.1.º a) de esta norma, al señalar que con carácter general la opción por la prorrata especial ha de realizarse en la última autoliquidación del año natural, añade que la misma se efectuará: «procediéndose en tal caso, a la regularización de las deducciones practicadas durante el mismo». Bien es cierto que el citado efecto retroactivo limita sus efectos al año al final del cual se ejercita la opción; sin embargo, no es menos cierto que desde finales de 2013 ya no es necesario el relativo ejercicio de prospección que había que hacer para determinar cuál de las dos opciones, prorrata general o especial, era más ventajosa para el contribuyente.

En esta senda se inscribe la modificación que comentamos, aunque no se configura precisamente como una opción más a disposición del contribuyente, sino más bien lo contrario.

Como es sabido, el régimen general de deducción que aplican los empresarios o profesionales que realizan operaciones limitativas del derecho a la deducción es el de la prorrata general, calculando, pues, un porcentaje que, aplicado al total del IVA soportado por los bienes y servicios que correspondan, determina el importe total de IVA deducible. Este régimen, que tiene como principal cometido la simplificación, ya que no obliga a hacer el seguimiento del uso real de los bienes y servicios adquiridos, tiene su trampa en el artículo 103.dos de la Ley del IVA, que obliga a aplicar la regla de prorrata especial cuando el importe total de cuotas deducibles en aplicación de la regla de prorrata general supere al que resultaría de la especial en más de, desde el 1 de enero de 2015, un 10%. Hasta el 31 de diciembre de 2014, el margen de tolerancia que daba la Ley del IVA era del 20%.

De este modo, la norma permite aplicar la simplificación que supone la prorata general, pero a condición de que la misma no resulte perjudicial para la Hacienda Pública en exceso. Así, en la hipótesis de que esta deducción «a porcentaje» se desvíe demasiado de que resulta de deducir el IVA soportado por cada bien o servicio adquirido en función de su destino específico, es obligatoria la deducción en atención al referido destino específico. En esta filosofía, se ha reducido el margen de tolerancia que establecía la norma, que era del 20 %, para situarlo desde el 1 de enero de 2015 en el 10 %.

Finalmente, en cuanto a la entrada en vigor de la norma, nada se dispone de manera específica, por lo que cabe entender que se produce como el resto de la Ley 28/2014, esto es, el 1 de enero de 2015, de donde cabe inferir igualmente que únicamente será aplicable para la determinación de las deducciones correspondientes a 2015, no antes.

La modificación que comentamos se inscribe en la vía de la aplicación preferente de la regla de prorata especial, que es la que de manera preferente establece la Directiva 2006/112/CE, como ya indicó el Tribunal Supremo en la sentencia que hemos referido *ut supra*. Desde este punto de vista, quizá convendría valorar, más en términos de *lege ferendam*, la aplicación obligatoria de la misma, quizá con algún límite mínimo de cuotas a las que afecte. Nótese que el esquema que ofrece la norma es engañosamente simplificador, por cuanto la aplicación de la regla general en ningún modo exime al contribuyente del cálculo de las deducciones que procedería haber practicado en aplicación de la regla especial, ya que una desviación excesiva entre una y otra obliga a la aplicación de esta última.

En descargo del legislador, hay que recordar la posibilidad de aplicación retroactiva de la prorata especial que ya antes apuntamos. Con todo, no se trata de disposiciones simétricas, ya que en ningún caso se establece la aplicación obligatoria de la regla de prorata especial cuando la general genera desviaciones en perjuicio del contribuyente.

Ñ. RÉGIMENES ESPECIALES SIMPLIFICADO, DE AGRICULTURA, GANADERÍA Y PESCA Y DEL RECARGO DE EQUIVALENCIA

En cuanto a los regímenes especiales, se ha procedido a la reducción de los importes máximos de ventas y compras que se permiten a los empresarios o profesionales acogidos a los mismos.

Así, en cuanto al **régimen simplificado**, las ventas no podrán superar, para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, excepto las agrícolas, forestales y ganaderas, los 150.000 euros anuales. Para el caso de las actividades agrícolas, forestales y ganaderas que se determinen por el ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, el umbral se eleva a los 250.000 euros anuales. Por su parte, las compras de bienes o servicios, referidas al conjunto de la actividad, se limitan a 150.000 euros, aunque sin incluir para su cómputo los bienes que formen parte del inmovilizado.

En lo que se refiere al **régimen especial de la agricultura**, la modificación que se opera es equivalente, reduciéndose el importe máximo de las adquisiciones de bienes y servicios a 150.000 euros, con igual excepción para el inmovilizado. No hay, en este caso, un umbral máximo de ventas.

En cualquiera de los casos que se han señalado, la superación de los límites señalado dará lugar a la exclusión del régimen especial y la aplicación del general del impuesto. Todas estas modificaciones entran en vigor el 1 de enero de 2016.

Por último, se hace una corrección al artículo 154.dos de la Ley del impuesto para referir la excepción a la obligación de ingreso que tienen los empresarios o profesionales a los que sea aplicable el **régimen especial del recargo de equivalencia** no ya a las entregas de inmuebles en las que se renuncie a la exención, que ya no tiene sentido, sino a aquellas directamente excluidas de la exención.

O. DEVOLUCIONES A NO ESTABLECIDOS Y RECIPROCIDAD

El siguiente aspecto de la Ley del IVA al que ha afectado la Ley 28/2014 es el de las devoluciones a no establecidos, en particular, al requisito de reciprocidad que se establece para los empresarios o profesionales no comunitarios. Así, para estos, el artículo 119 bis.2.º de la Ley del IVA establece que los solicitantes deberán estar establecidos en un Estado en que exista reciprocidad de trato a favor de los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, Islas Canarias, Ceuta y Melilla, reciprocidad que se reconoce por resolución del Director General de Tributos del Ministerio de Hacienda, en cuya página web se pueden consultar las existentes hasta este momento.

La novedad en vigor desde el 1 de enero de 2015, y cabe suponer que aplicable a cuotas soportadas desde esta fecha, es la excepción de este requisito cuando se trate de cuotas soportadas respecto de las importaciones de bienes y las adquisiciones de bienes y servicios relativas a:

- a) Suministros de plantillas, moldes y equipos adquiridos o importados en el territorio de aplicación del impuesto por el empresario o profesional no establecido, para su puesta a disposición a un empresario o profesional establecido en dicho territorio para ser utilizados en la fabricación de bienes que sean expedidos o transportados fuera de la Comunidad con destino al empresario o profesional no establecido, siempre que al término de la fabricación de los bienes sean expedidos con destino al empresario o profesional no establecido o destruidos.
- b) Servicios de acceso, hostelería, restauración y transporte, vinculados con la asistencia a ferias, congresos y exposiciones de carácter comercial o profesional que se celebren en el territorio de aplicación del impuesto.

El sentido de las dos excepciones que se han introducido es claro, la eliminación de las restricciones que pueden tener ciertos sectores de la actividad cuando pretenden competir con los operadores de otros Estados que no se ven «castigados» por la regla de reciprocidad, esto es, que no tienen que indicar a sus clientes no comunitarios que las cuotas de IVA que les hayan de repercutir se transformarán en mayores costes de las operaciones, ya que las administraciones respectivas procederán a su devolución.

Se trata, en cualquier caso, de situaciones bien diferentes, por lo que es conveniente su análisis por separado.

En lo que se refiere a **plantillas, moldes y equipos**, quizá convenga comenzar por señalar que el criterio administrativo ha sido siempre el de considerar estas operaciones como no accesorias de las de exportación o entrega intracomunitaria de los productos resultantes de su utilización, por lo que su adquisición o importación en el territorio de aplicación del impuesto ha sido tratada como sujeta y no exenta [entre otras, contestaciones de la DGT de 23 de enero de 2002, 83/2002 o de 20 de enero de 2009, V0081/2009 (NFC031718)].

La modificación que se introduce viene a flexibilizar, como decíamos, la operativa de las empresas industriales que utilizan estas plantillas, matrices o equipos en sus procesos productivos, aunque lo hace a condición de que los mismos se destruyan o se reexpidan al empresario no establecido. En otro caso, no sería aplicable la excepción. Cabe entender que será a dicho empresario al que le incumbirá la carga de la prueba.

Respecto a los servicios relacionados con la celebración de **ferias, congresos y exposiciones** de carácter comercial o profesional, la eliminación del requisito de reciprocidad completa todo un conjunto de medidas dirigidas a la ayuda a este sector, como son la aplicación del tipo reducido que establece el artículo 91.uno.2.9.º de la Ley del IVA o la posibilidad de renuncia al régimen especial de las agencias de viajes, que ya analizamos en la primera parte de este trabajo, y que para el caso de que los asistentes a este tipo de eventos organicen su asistencia a través de una entidad que debiera aplicar el citado régimen especial, habilita, mediante los efectos combinados de la renuncia al régimen especial y la devolución sin aplicación de la regla de reciprocidad, la posibilidad de que no se tengan que asumir costes en términos de impuestos indirectos soportados en el territorio de aplicación del impuesto por la organización en el mismo de estos eventos.

Todo este dispositivo se completa con un último elemento, de carácter doctrinal, pero no menos relevante. Se trata del criterio establecido por la DGT en las contestaciones evacuadas hasta la fecha sobre las condiciones de tributación de este tipo de eventos, en las que se ha venido a señalar la aplicación de la regla general de las prestaciones de servicios, esto es, su localización en sede del prestario, cuando el organizador del evento proporciona el conjunto de bienes y servicios necesarios para su realización, incluso en los supuestos en los que se incluyen servicios de alojamiento o transporte.

P. RÉGIMEN ESPECIAL DE GRUPO DE ENTIDADES

i. Perímetro subjetivo

El penúltimo ámbito en el que ha introducido modificaciones el legislador es el régimen de grupos de IVA, en el cual se ha incidido fundamentalmente en lo que se refiere al perímetro subjetivo del mismo, aunque también se ha realizado algún ajuste, en este caso menor, en su régimen de funcionamiento.

En lo atinente al perímetro subjetivo del régimen especial, las modificaciones efectuadas van dirigidas fundamentalmente a la adecuación de su contenido a la regulación comunitaria del mismo, incidiendo tanto en el tipo de vinculación que tiene que existir entre las partes para que

sea aplicable el régimen especial como en la posible inclusión en el mismo de entidades que no tengan el estatuto de empresarios o profesionales, aunque en este caso con ciertas restricciones.

Respecto al **tipo de vinculación** que ha de concurrir para que sea factible la aplicación del régimen especial, la norma introduce varias modificaciones que vienen a reforzarlas.

Así, de una parte, se pasa a exigir que la participación por parte de la entidad dominante en las dependientes sea estrictamente superior al 50 %, acabando, por tanto, con la posibilidad que existía en la normativa en vigor hasta el 31 de diciembre de 2014 de que con una mera participación del 50 % ya cupiera la aplicación del régimen especial. Como decíamos, desde el 1 de enero la participación ha de ser estrictamente superior a dicho porcentaje. Esta participación ha de referirse al capital o a los derechos de voto de la entidad dependiente, debiendo admitirse su referencia a cualquiera de estos dos elementos, a condición de que se controle efectivamente la entidad dependiente [así se infiere del Documento de la Comisión COM 2009 (325) final, en el que, sin duda, se inspira el legislador en los cambios que ha introducido].

En la misma línea, se pasa a transcribir a nuestro ordenamiento la dicción de la Directiva 2006/112/CE, la cual, en su artículo 11, refiere la aplicación del régimen de grupos a entidades que se hallen vinculadas en los órdenes financiero, económico y organizativo, debiendo concurrir (en ello incide la Comisión en el documento que antes citamos) simultáneamente los tres órdenes de vinculación que hemos citado.

De este modo, desde el 1 de enero de 2015, las entidades que pretendan optar por la aplicación del régimen de grupos de IVA deberán estar vinculadas entre sí en los tres órdenes que hemos citado, por lo que, caso de que falte alguno de ellos, no cabrá la citada opción.

El alcance que ha de darse a cada uno de estos tipos de vinculación se delimita por el Reglamento del impuesto, que dispone a estos efectos lo siguiente:

- a) En cuanto al vínculo financiero, se admite su concurrencia cuando la entidad dominante, a través de una participación de más del 50 % en el capital o en los derechos de voto de las entidades del grupo, tenga el control efectivo sobre las mismas. No parece que en este caso se aporte nada a lo que ya señala la ley.
- b) Se considerará que existe vinculación económica cuando las entidades del grupo realicen una misma actividad económica o cuando, realizando actividades distintas, resulten complementarias o contribuyan a la realización de las mismas.
- c) Se considerará que existe vinculación organizativa cuando exista una dirección común en las entidades del grupo.

La misma norma, el artículo 61 bis.7 del Reglamento del impuesto, establece que se presumirá, salvo prueba en contrario, que una entidad dominante que cumple el requisito de vinculación financiera también satisface los requisitos de vinculación económica y organizativa.

De la delimitación que hace la norma reglamentaria hay dos elementos que hemos de señalar como relevantes, el primero de los cuales es la polémica que podría suscitar la definición que

se hace de lo que se debe entender como vinculación económica a estos efectos, especialmente en grupos que, por su diversificación, puedan no cumplir, si se hace una interpretación demasiado literal de la misma, esta delimitación.

Por otra parte, hay que insistir en la presunción *iuris tantum* que establece la norma, conforme a la cual se entenderá la concurrencia de los tres órdenes de vinculación cuando exista la vinculación financiera, apreciada esta en los términos que ya hemos señalado. Es de suponer que la actividad de contraprueba incumbirá a la Administración, que es a quien convendrá la denegación del régimen de grupos a aquellos que lo hayan aplicado de manera indebida.

Todos estos cambios pueden obligar a reconfiguraciones de grupos de entidades, los cuales, tanto por la exigencia de participación superior al 50 % como por la necesaria concurrencia de los tres órdenes de vinculación que hemos referido, podrían ver cuestionada su composición. A esta posibilidad se refiere la ley, que permite que estas reconfiguraciones se realicen a lo largo de 2015, permitiendo que los cambios que hemos señalado no se apliquen hasta 2016 para los grupos que aplicaban el régimen de grupos a 1 de enero de 2015 y dejen de cumplir los requisitos para ello, admitiéndose para estos la aplicación durante 2015 de la normativa previa a la entrada en vigor de la Ley 28/2014 (disp. trans. única de la Ley 28/2014).

La última modificación que se ha introducido a estos efectos es compleja en su interpretación y puede dar lugar a disfunciones importantes en algunos grupos. Así, desde el 1 de enero de 2015, el segundo párrafo del artículo 163 quinquies.dos de la Ley del IVA señala que las **sociedades mercantiles que no actúen como empresarios o profesionales** podrán ser consideradas como entidad dominante, siempre que cumplan los requisitos previstos con carácter general para tener la condición de entidad dominante, entre los que no se encuentra el de ser empresario o profesional.

Con esta modificación, sin duda, se abre la puerta a la integración como dominantes en los grupos de entidades de las sociedades tenedoras de valores o *holdings* que, en muchas ocasiones, son cabecera de los mismos. Con ello, se permite su aplicación a muchos grupos que en cúspide tienen una entidad a la que difícilmente se puede reconocer su condición de empresario o profesional, por lo que, en la interpretación de la DGT, no cabría la opción por el régimen especial.

La modificación que comentamos sin duda se relaciona con la Sentencia del TJUE de 9 de abril de 2013, recaída en el asunto C-85/11 (NFJ050408), Comisión contra Irlanda, en la que se analizó directamente si personas o entidades que no tengan la condición de empresarios o profesionales pueden formar parte de un grupo a los efectos del IVA. Esta posibilidad fue admitida por el TJUE, que concluyó que: «En consecuencia, del texto del artículo 11 de la Directiva IVA no se deduce que no puedan ser incluidas en un grupo IVA personas que no son sujetos pasivos» (apartado 41). En el mismo sentido se pronunció el TJUE, con fecha 25 de abril de 2013, en los asuntos C-86/11, Comisión contra el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, C-95/11, Comisión contra Dinamarca, y C-109/11, Comisión contra la República Checa.

La integración de estas entidades, que de entrada se podría considerar beneficiosa, ya que permite la aplicación del régimen especial a entidades que de otro modo no podrían hacerlo, puede suscitar problemas cuando la entidad *holding* que hay en la cabecera del grupo tiene un

cierto componente personal, por incluir tanto las participaciones en lo que podríamos denominar el grupo industrial junto con otros activos, más relativos a las personas físicas propietarias mayoritarias de la misma, que pueden ser reticentes a la involucración de la entidad con el resto de entidades del grupo, al menos a este nivel.

No menos polémico es lo limitado de la transposición que se ha hecho en nuestro país del contenido de las sentencias que hemos citado, limitada a entidades mercantiles y como dominantes de grupo, sin habilitar la entrada en el régimen de grupos de otras personas o entidades sin actividad empresarial o profesional y sin permitir que la misma se produzca en niveles distintos al de la entidad dominante. Se trata de una decisión consciente del legislador [al menos, así lo indica la contestación de la DGT de 27 de marzo de 2015, V0986/2015 (NFC054576)], pero que difícilmente se compadece con la dicción de la jurisprudencia comunitaria.

Para terminar con la referencia al Derecho de la Unión, hemos de notar igualmente la ausencia en la Ley del IVA de lo que se ha dado en llamar la consolidación horizontal, que sí se prevé en la Ley del Impuesto sobre Sociedades y que, en tanto trae causa del principio de libertad de establecimiento, no se entiende. Bien es cierto que el artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE limita la aplicación del régimen de grupos a entidades establecidas en el interior del país de que se trate, pero una cosa es que el régimen se limite a este tipo de entidades y otra muy distinta es que la ausencia de un vínculo común en forma de entidad matriz ubicada en el territorio de aplicación del impuesto impida la aplicación del régimen especial.

ii. Funcionamiento

Las características básicas del funcionamiento del régimen de grupos se han mantenido intactas tras la entrada en vigor de la Ley 28/2014, por lo que siguen vigentes tanto la especialidad en el cálculo de la base imponible de las operaciones intragrupo como la posibilidad de renuncia a la exención en las mismas, con todo lo que ello implica.

El único cambio que se ha producido a estos efectos ha sido el establecimiento de la aplicación obligatoria de la regla de prorrata especial para la determinación de las deducciones cuando se realizan este tipo de operaciones (así lo señala el art. 61 bis.3 del Reglamento del impuesto, cuya nueva redacción se ha introducido por el RD 1073/2014).

Esta obligatoriedad de la prorrata especial es coherente con la forma en la que se configura el sector diferenciado de las operaciones intragrupo. Como es sabido, del mismo forman parte los bienes y derechos que usen total o parcialmente, directa o indirectamente, en la realización de dichas operaciones, abarcando únicamente la parte en la que dichos bienes y derechos se usen en dichas operaciones. La misma pauta se sigue para la cuantificación de su base imponible.

Esta configuración del sector diferenciado, en la que se atiende al uso de cada bien o servicio, difícilmente se compadece con la aplicación de la regla de prorrata general dentro del mismo, en la que se sigue a un principio distinto, como es el de la deducción en atención a un porcentaje

global que resulta de la toma en consideración del total de las operaciones del sector diferenciado. En esta idea, es coherente que, delimitados los bienes o servicios que, por razón de su uso específico, que puede ser total o parcial, directo o indirecto, forman parte del sector diferenciado de la actividad, la deducción del IVA soportado por ellos se realice igualmente en atención al uso de los referidos bienes o servicios. Así se dispone desde el 1 de enero de 2015, cabe entender que en relación con las cuotas soportadas a partir de esta fecha.

Como último comentario, hemos de señalar que, en el ámbito de excepcionalidad en el que nos movemos, tampoco hubiera resultado extraño señalar la referencia de la deducción al uso parcial de los bienes o servicios de aquellos que no se usen de manera exclusiva en operaciones intragrupo generadoras o no del derecho a la deducción, determinando igualmente su deducción parcial. Se trataría de una suerte de prorrateo especialísima, que atendería al uso efectivo de los bienes o derechos de manera más cercana aún de lo que dispone la prorrateo especial, que únicamente hace este seguimiento para el caso de los bienes o servicios que se usan en exclusiva en operaciones generadoras del derecho a la deducción o no, pero que refiere a la deducción el IVA soportado por bienes y servicios de uso indistinto en unas y otras. Para terminar, notemos que esta referencia a elementos distintos a la cifra de negocios se prevé en la misma Directiva 2006/112/CE, artículo 173.2, con todas las cautelas que hay que tomar para referir esta cuestión en el entorno del régimen de grupos de IVA existente en nuestro país.

Q. INFRACCIONES Y SANCIONES

La última novedad que hemos de analizar tiene por objeto la introducción de tres nuevas infracciones relativas de manera específica a la exacción del IVA, añadidas, por ende, a su ley reguladora. Estas infracciones, que se acompañan de sus correspondientes sanciones, como es lógico, están relacionadas con varias de las modificaciones introducidas en los últimos años en relación con la exacción del tributo.

La primera de ellas tiene que ver con las **entregas de inmuebles a las que se aplica la inversión del sujeto pasivo** conforme al artículo 84.uno.2.º e) de la Ley del IVA (las efectuadas en procesos concursales, aquellas en las que se renuncia a la exención y las que se relacionen con la extinción de una garantía).

En estos casos, el artículo 24 quater del Reglamento del impuesto, añadido por el Real Decreto 828/2013, obliga al adquirente a comunicar expresa y fehacientemente al empresario o profesional que realice la operación que es empresario o profesional y que, en relación con dicha operación, está actuando como tal.

Lo que se tipifica como infracción tributaria es la falta de dicha comunicación, artículo 170.dos.6.º de la Ley del IVA, esto es, el incumplimiento de la antedicha obligación.

La sanción que se prevé es de multa pecuniaria proporcional del 1 % de las cuotas devengadas correspondientes a las entregas y operaciones respecto de las que se ha incumplido la obligación de

comunicación, con un mínimo de 300 euros y un máximo de 10.000 euros. Es importante señalar que esta sanción admite la reducción del 25 % que establece el artículo 188.3 de la Ley General Tributaria para los supuestos de pago en plazo y ausencia de recurso o reclamación, pero no la de conformidad, tal y como se deduce de lo dispuesto por el artículo 171.dos de la Ley del IVA.

El segundo supuesto de infracción que se tipifica se refiere a las **ejecuciones de obra** y cesiones de personal a las que se aplica igualmente la inversión del sujeto pasivo cuando se realicen en el seno de actuaciones de urbanización de terrenos, construcción o rehabilitación de edificaciones, tal y como establece el artículo 84.uno.2.º f) de la Ley del IVA.

En estos casos, el artículo 24 quater.3 del Reglamento del impuesto obliga a los destinatarios de las operaciones a comunicar expresa y fehacientemente al contratista o contratistas principales con los que contraten las siguientes circunstancias:

- a) Que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales.
- b) Que tales operaciones se realizan en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones.

El incumplimiento de esta obligación, a la que ya se apuntaba por la DGT con carácter previo, pero sin la correspondiente cobertura jurídica, se tipifica desde el 1 de enero como infracción tributaria, haciendo una transcripción casi literal de la dicción de la norma reglamentaria.

La sanción que se prevé es, al igual que en el caso anterior, de multa pecuniaria proporcional del 1 % de las cuotas devengadas correspondientes a las entregas y operaciones respecto de las que se ha incumplido la obligación de comunicación, con un mínimo de 300 euros y un máximo de 10.000 euros. También en este caso, la sanción admite la reducción del 25 % que establece el artículo 188.3 de la Ley General Tributaria para los supuestos de pago en plazo y ausencia de recurso o reclamación, pero no la de conformidad (art. 171.dos de la Ley del IVA).

La última infracción que se introduce en la norma se relaciona con el **nuevo régimen de no anticipo del IVA a la importación**, del que ya dimos cuenta en la primera parte de este trabajo.

Así, desde el 1 de enero de 2015 (aunque la entrada en vigor efectiva del citado régimen de liquidación no se haya producido hasta el 1 de febrero), se tipifica como infracción tributaria la no consignación o la consignación incorrecta o incompleta en la autoliquidación de las cuotas tributarias correspondientes a operaciones de importación liquidadas por la Administración por los sujetos pasivos que apliquen este régimen especial.

La sanción prevista es el de multa pecuniaria proporcional del 10% de las cuotas devengadas correspondientes a las liquidaciones efectuadas por las aduanas correspondientes a las operaciones y no consignadas en la autoliquidación. En este caso, la sanción admite tanto la reducción por conformidad como la correspondiente a los supuestos de pago en plazo y no recurso que establecen los apartados 1 y 3 del artículo 188 de la Ley General Tributaria (art. 171.dos y tres de la Ley del IVA).

LA TRIBUTACIÓN DE LAS OPERACIONES VINCULADAS: EL CASO ESPECÍFICO DE LAS SOCIEDADES PROFESIONALES Y SU RÉGIMEN FISCAL EN LA IMPOSICIÓN DIRECTA TRAS LA REFORMA TRIBUTARIA

Juan Calvo Vérguez

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad de Extremadura

EXTRACTO

El presente trabajo tiene por objeto analizar las principales cuestiones que suscita la actual regulación del régimen tributario de las operaciones vinculadas aplicable en el ámbito de las sociedades profesionales al amparo de la reciente reforma fiscal articulada a través de las Leyes 26/2014, de 27 de noviembre, de reforma de la Ley reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y 27/2014, de 27 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades. Se presta especial atención al régimen tributario aplicable a los rendimientos percibidos por el socio derivados de su actividad profesional a la luz de la nueva redacción otorgada al artículo 27.1 de la Ley 35/2006.

Palabras claves: Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, operaciones vinculadas, sociedad profesional, socio, presunción, reserva de ley, actividad profesional, retribución y gastos.

Fecha de entrada: 11-04-2015 / Fecha de aceptación: 18-05-2015 / Fecha de revisión: 30-06-2015

TAXATION OF TRANSACTIONS BETWEEN RELATED ENTITIES: THE SPECIFIC CASE OF PROFESSIONAL SOCIETIES AND IT'S DIRECT TAX REGIME AFTER THE TAX REFORM

Juan Calvo Vérguez

ABSTRACT

This paper aims to analyze the main issues raised in the current taxation regulation of transactions between related entities applicable in the field of professional societies. For this purpose it has to be considered the recent tax reform articulated through Law 26/2014, of 27 November, amending the Income Tax for Individuals Law, and Law 27/2014, of 27 November, regulating the Corporation Tax. The paper pays particular attention to the tax regime applicable to income received by the partner coming from their professional activity in light of the new wording given to Article 27.1 of Law 35/2006.

Keywords: Corporate Tax, Income Tax for Individuals, transactions between related entities, professional partnership, partner, reserve tax law, occupation, salary and expenses.

Sumario

- I. Introducción
- II. El nuevo artículo 27 de la LIRPF en su redacción otorgada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, de reforma del citado impuesto
- III. Recapitulación
- IV. La incidencia del régimen de las operaciones vinculadas en el ámbito de las sociedades profesionales con anterioridad a la aprobación de la Ley 27/2014
- V. Alcance del conjunto de reformas introducidas tras la aprobación de la Ley 27/2014

NOTA: El presente trabajo se enmarca en el Proyecto de Investigación «La coordinación fiscal desde la perspectiva del ordenamiento de régimen común» (DER2012-39342-C03-03) financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad y cuyo Investigador Principal es el Profesor Doctor don Juan Calvo Vérguez.

I. INTRODUCCIÓN

Suele ser muy frecuente que, a pesar de que el ejercicio profesional se realice personalmente por el socio o socios, la facturación de las operaciones realizadas se lleve a cabo a través de una sociedad, máxime si tenemos en cuenta que, desde un punto de vista estrictamente tributario, el tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades (IS) resulta inferior al marginal máximo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). A ello se ha de añadir, además, que al facturarse a los clientes a través de la sociedad, se evita el adelanto del impuesto que suponen las retenciones, dada la consabida ausencia de retenciones cuando la actividad profesional se canaliza a través de una sociedad¹.

Sin lugar a dudas la aplicación del régimen de operaciones vinculadas en las relaciones existentes entre la sociedad y sus socios constituye el principal mecanismo con el que poder hacer frente a la citada reducción de impuestos que se consigue a través de la interposición de una sociedad profesional. Ahora bien, en todo caso habrá de respetarse la aplicación a la sociedad profesional del régimen general del IS, con la consiguiente ausencia de retenciones y aplicación de tipos inferiores al marginal máximo del IRPF².

La problemática que suscitan las sociedades profesionales y las operaciones vinculadas se plantea principalmente en dos relaciones claramente diferenciadas: la de los socios que prestan sus

¹ Dada esta diferencia de tipos de gravamen existente entre el IS y el IRPF ya en su día la antigua Ley 44/1978, de 8 de septiembre, reguladora del IRPF, reaccionó estableciendo el extinto régimen de transparencia fiscal, que obligaba a imputar el beneficio obtenido por la sociedad en el IRPF correspondiente a los socios. Dicho régimen impedía o, al menos, limitaba la posibilidad de los profesionales de acogerse a los tipos del IS, si bien a través del mismo se estaba reconociendo la posibilidad de que la realización de actividades profesionales (incluidas las propias de la abogacía) se facturase a través de una sociedad. Se obligaba así a imputar la renta a los socios a efectos tributarios, si bien también se estaba reconociendo la posibilidad de que, desde el punto de vista jurídico privado, la facturación de los servicios se realizase por la sociedad, a pesar de que los actos correspondientes a la actividad profesional fuesen efectuados por el socio ya que, en numerosas ocasiones, la sociedad no podía realizarlos, al impedirlo el correspondiente estatuto profesional. Tal y como señala FALCÓN Y TELLA, R.: «Las sociedades profesionales (I): aplicación del régimen de operaciones vinculadas», *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2009, págs. 7 y 8, fue a partir de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del IRPF, cuando todas las sociedades profesionales (incluidas tanto las de intermediación como las sociedades profesionales reconocidas por la Ley 2/2007) pasaron a tributar por el régimen general del IS, al objeto de evitar discriminaciones entre los profesionales y los empresarios.

² Incluso en aquellos casos en los que los profesionales constituyen una sociedad propia al objeto de participar en una sociedad profesional más amplia que se relacione con los clientes la existencia de dicha sociedad interpuesta podría desconocerse a efectos fiscales en el supuesto de que encubriese una relación laboral entre el profesional (persona física) y la sociedad que se relaciona con los clientes, y no cuando la relación sea de naturaleza mercantil. Y ello debido a que, tratándose de una actividad empresarial, se acepta que los socios posean su cartera a través de una sociedad de mera tenencia.

servicios en el seno de dicha entidad y la relación entre varias sociedades profesionales³. Y, por lo que a esta última se refiere, entre varias sociedades profesionales se han de tener presente dos situaciones de diversa consideración. En primer lugar, si la entidad tiene una consistencia real, en cuyo caso se aplicará el régimen general previsto para las operaciones vinculadas como mecanismo de corrección de las valoraciones. A este respecto se ha de precisar que el ejercicio de actividades profesionales a través de la participación en otras sociedades profesionales constituye una actividad lícita no sujeta a sospechas por el ordenamiento jurídico. Tal y como se encarga de precisar el artículo 2 de la Ley 2/2007, de 15 de marzo, reguladora de las Sociedades Profesionales, las actividades profesionales podrán desarrollarse «(...) bien directamente, bien a través de la participación en otras sociedades profesionales (...)». Añade además el artículo 4.1 a) de la citada ley que son socios profesionales «Las personas físicas que reúnan los requisitos exigidos para el ejercicio de la actividad profesional que constituye el objeto social y que la ejerzan en el seno de la misma».

La segunda situación susceptible de llegar a plantearse entre varias sociedades profesionales es la relativa a si la entidad es ficticia y actúa como pantalla o refugio, en cuyo caso procedería aplicar la responsabilidad subsidiaria por levantamiento del velo que establece el artículo 43.1 g) y h) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT). Ahora bien la aplicación de este régimen de responsabilidad implicaría el otorgamiento de un tratamiento más atenuado que aquel que correspondería por la simulación absoluta originada. Téngase presente, por ejemplo, que el responsable no responderá de los intereses de demora ni de los recargos del obligado principal⁴.

De un tiempo a esta parte la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), a través de diversas Notas (caso, por ejemplo, de la Nota 10/09 de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia jurídica⁵, de la Nota de 26 de marzo de 2009, del Departamento de

³ Véase a este respecto, con carácter general, MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: «Las sociedades profesionales y su régimen tributario», *Quincena Fiscal*, núm. 1, 2008, págs. 15 y ss.

⁴ Véase, en este sentido, SÁNCHEZ HUETE, M. A.: *El levantamiento del velo*, Marcial Pons, 2008, págs. 174 y ss.

⁵ La presente Nota de la Subdirección Legal de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la AEAT, de 11 de mayo de 2009, que llevaba por título «Nota relativa a la liquidación de la obligación de retener cuando los perceptores son no declarantes del IRPF. Inaplicación de la jurisprudencia sobre el enriquecimiento injusto» se refería concretamente a la práctica de retenciones por parte de sociedades profesionales, asumiendo por aquel entonces la Administración tributaria la línea interpretativa relativa a la existencia de simulación, al concluirse que los servicios prestados al despacho por la sociedad interpuesta debían atribuirse al socio. En efecto a juicio de la AEAT la cuota tributaria habría de exigirse al socio sin liquidar las retenciones al despacho, ya que la exigencia de cuota daría lugar a un doble pago vedado por una consolidada línea jurisprudencial elaborada al respecto por el Tribunal Supremo (TS) a través, entre otras, de sus Sentencias de 27 de febrero de 2007 y 5 de marzo de 2008. En cambio la Administración tributaria descartó la aplicación del criterio de conformidad con el cual las retenciones le fuesen exigidas al despacho, procediéndose a continuación a descontarlas en la liquidación al socio, evitándose con ello cualquier eventual surgimiento de situaciones de enriquecimiento injusto. Véase en este sentido MIGUÉLEZ FREIRE, A.: «La AEAT sanciona dos veces por las retenciones no practicadas: el caso de los despachos profesionales», *Tribuna Fiscal*, núm. 277, 2015 (consultado en www.laleydigital.com), quien viene a poner de manifiesto que, al amparo del criterio adoptado por la Agencia Tributaria a través de la citada Nota, se terminaba sancionando doblemente por la misma cuota, esto es, de una parte al socio sin descontar las retenciones que no fueron practicadas por el despacho, y de otra al propio despacho, por el importe de las

Inspección Financiera, o de la Nota 1/12 de la Subdirección General de Técnica Tributaria del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT de 22 de marzo de 2012, relativa a «consideraciones sobre el tratamiento fiscal de los socios de entidades mercantiles», a la que nos referiremos a continuación⁶), puso de manifiesto su preocupación respecto de aquellos contribuyentes que prestan servicios a través de sociedades profesionales, refiriéndose en particular la Agencia Tributaria a aquellas operaciones en las que tiene lugar la interposición de una sociedad entre la sociedad profesional y el profesional con la finalidad de llevar a cabo una disminución ilícita de la tributación sobre la base del remansamiento de rentas, el *splitting* y la deducción de gastos.

Ya en su día, a través de la aprobación de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y por la que se modificaban las antiguas Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes, en aras de otorgar un tratamiento homogéneo a las rentas procedentes de actividades económicas, se suprimió el régimen de transparencia fiscal, añadiéndose un nuevo apartado 7 al artículo 16 de la antigua Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del IS (LIS), en virtud del cual se presumía,

retenciones no practicadas. Ciertamente dicha situación se evitaría si se exigiesen retenciones únicamente al despacho no habiendo tributado el socio por las prestaciones de servicios presuntamente simuladas. En palabras de este autor «En caso de existir infracción las retenciones se sancionan doblemente, en sede del Despacho y en sede del socio (...) Si la AEAT hubiese liquidado correctamente las retenciones al Despacho con el procedimiento llamado "clásico", el resultado habría sido otro completamente distinto»; quiere decirse con ello por tanto que en este último caso tendría lugar la imposición de sanciones por la misma base, sin que exista «enriquecimiento injusto» en la cuota, ni tampoco discrepancia entre la cuota dejada de ingresar y la base de las sanciones, evitándose con ello una duplicidad de bases de sanción en el importe de las retenciones no practicadas y no produciéndose vulneración alguna de los principios de tipicidad y proporcionalidad. Igualmente en materia de retenciones se ha de hacer referencia a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 21 de marzo de 2013 (NFJ05059), relativa también a un despacho de abogados, y a través de la cual se analizaba un supuesto en el que la AEAT liquidó las retenciones a cargo del citado despacho sin exigir la cuota, al entender aplicable la doctrina del TS sobre el enriquecimiento injusto a la que se ha hecho referencia con anterioridad, ya que se regularizaba simultáneamente el IRPF de los socios, exigiéndose además los intereses de demora e imponiéndose igualmente una sanción al Despacho retenedor. La Administración tributaria apreció la concurrencia de simulación en los servicios prestados al despacho por las sociedades de los socios, siendo posteriormente confirmado dicho criterio por el TEAC. En efecto, a pesar de no existir cuota el citado Tribunal vino a confirmar la sanción impuesta invocando la doctrina elaborada por el Alto Tribunal sobre el enriquecimiento injusto la cual, en opinión del TEAC, resultaría aplicable tanto si el retenido presentó su autoliquidación sin deducción de las retenciones como si fue la Inspección quien regularizó su tributación, tal y como sucedía en el concreto supuesto planteado. Refiriéndose al alcance de esta última Resolución del TEAC de 21 de marzo de 2013 (NFJ050559) opina MIGUÉLEZ FREIRE, A.: «La AEAT sanciona dos veces por las retenciones no practicadas: el caso de los despachos profesionales», ob. cit. (consultado en www.laleydigital.com), acertadamente a nuestro juicio, que el procedimiento correcto en el presente caso hubiese sido liquidar las retenciones al despacho, exigiendo de este modo al retenedor el importe de la retención, con los correspondientes intereses de demora y sanciones que, en su caso, resultasen exigibles. Y ello sin perjuicio de proceder además, en su caso, a liquidar las cuotas de IRPF a los socios con deducción de las retenciones, más los intereses de demora y sanciones que, en su caso, fuesen procedentes.

⁶ Con carácter general a través de la citada Nota vino a reconocer la Agencia Tributaria que los medios materiales son de «escasa relevancia» frente al componente personal, adoptando así una línea interpretativa que había sido ya puesta de manifiesto por el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) a través de su Sentencia de 11 de octubre de 2001 [As. C-267/99 (NFJ011214)].

en el caso de sociedades cuyos ingresos procedieran en más de un 50 % del ejercicio de actividades profesionales, que la retribución pactada para el socio persona física se correspondía con el valor de mercado, siempre que la entidad tuviera medios personales y materiales suficientes para desarrollar su actividad. Se admitía así cualquier retribución como de mercado dentro de las relaciones existentes entre los profesionales y su sociedad pero no en las relaciones de esta con otra sociedad, por muy baja que fuese⁷.

Tal y como se afirmaba a este respecto en la exposición de motivos de la citada ley «La desaparición de dicho régimen (transparencia fiscal), justificada por razones de neutralidad, supone la eliminación de toda especialidad para las entidades cuyos ingresos procedan de actividades profesionales, artísticas o deportivas, mientras que a las conocidas como entidades de cartera o de mera tenencia de bienes se les aplicará el nuevo régimen especial de las sociedades patrimoniales (...)». Vino así a confirmarse y a ratificarse la existencia y licitud del ejercicio profesional a través de entidades, sometiéndose su régimen al tratamiento genérico establecido en la LIS.

II. EL NUEVO ARTÍCULO 27 DE LA LIRPF EN SU REDACCIÓN OTORGADA POR LA LEY 26/2014, DE 27 DE NOVIEMBRE, DE REFORMA DEL CITADO IMPUESTO

Dentro del ámbito del IRPF señala el artículo 27.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), en su vigente redacción otorgada con efectos desde el 1 de enero de 2015 por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, que, tratándose de rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de una entidad en cuyo capital participe derivados de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), aprobadas mediante Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, tendrán esta consideración –la de actividades económicas– cuando el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial conforme a lo previsto en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados.

En efecto, al amparo de la citada regulación, de cara a la calificación del rendimiento en cuestión como procedente de una actividad profesional será necesaria la concurrencia de los siguientes requisitos: que se trate de rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de una entidad en cuyo capital participe y que deriven de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE; y que el contribuyente se halle incluido a tal efecto en

⁷ Téngase presente a este respecto que aquella renta que quedara diferida en la sociedad habría de proyectarse en el futuro hacia los socios a través de un dividendo o de la cuota de liquidación, sin posibilidad de deducción en el ámbito de la sociedad, lo que compensaba la ventaja de mantener en la sociedad parte de los ingresos.

el Régimen Especial de los Trabajadores Autónomos (RETA) o bien en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial⁸.

En consecuencia, hallándose el contribuyente encuadrado en el régimen de autónomos, el rendimiento percibido de la sociedad habrá de calificarse, a efectos del IRPF, como un rendimiento de actividad económica. Aquellos importes que se perciban habrán de computarse como mayor rendimiento íntegro de la misma, sin perjuicio de la deducción de los gastos que, como tales, el contribuyente pueda acreditar a través de la correspondiente factura. En otro caso tendrá la consideración de rendimiento del trabajo. Incluso si los rendimientos en cuestión derivasen de la condición de socio, accionista o partícipe estaríamos en presencia de un rendimiento de capital mobiliario⁹.

⁸ A tal efecto advierte la Dirección General de Tributos (DGT) mediante contestación a Consulta V0252/2015, de 22 de enero (NFC053498), que, si bien hasta 31 de diciembre de 2014 había que analizar la casuística del caso y determinar en función de las circunstancias concurrentes si la relación que unía al socio con la sociedad era de naturaleza laboral o mercantil, a raíz de la entrada en vigor de la Ley 26/2014, la relación existente entre ellos se calificará como de naturaleza mercantil si la actividad de la entidad está entre las de la Sección Segunda de las Tarifas del IAE y si el contribuyente se encuentra incluido, a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, o bien en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial. De este modo la inclusión en el RETA determina la consideración del rendimiento obtenido por el socio como actividad profesional en el IRPF, tal y como reiteraría posteriormente la propia DGT en su contestación a Consulta V1235/2015, de 23 de abril (NFC054750), relativa a la administradora única y socia de una sociedad que desarrollaba en esta las actividades propias de su objeto social, estando dada de alta por dichos servicios en el RETA. Refiriéndose a la concurrencia de este último requisito opina DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: «La nueva fiscalidad de los socios de sociedades profesionales», *Actum Fiscal*, núm. 95, 2015, pág. 3, acertadamente a nuestro juicio, que «hubiera sido deseable optar por configurar un concepto fiscal propio de actividad "profesional" sin remisión alguna a conceptos y definiciones propias de otras ramas del Derecho. Nada obsta, por ejemplo –sugiere el citado autor–, para que el legislador hubiese optado por incluir entre los rendimientos de actividades económicas los obtenidos por el contribuyente de una sociedad profesional en la que este participa y presta servicios profesionales de los incluidos en la Sección Segunda del IAE, vinculándolo, o no, a un porcentaje de participación en concreto en la sociedad. O todavía más fácil; presumir, sin más, que en el ejercicio de las actividades profesionales, la ordenación por cuenta propia de los medios de producción reside siempre en sede del socio, sin perjuicio de que su único destinatario sea una sociedad de servicios profesionales en las que el socio participa».

⁹ Tal y como se afirma en la Sentencia de la Audiencia Nacional (SAN) de 21 de marzo de 2013 (NFJ050696) si el administrador es accionista se deben probar los servicios que se retribuyen para que no se considere retribución de fondos propios que impiden la deducción del gasto. Véase en este sentido MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: «Hacienda y las sociedades profesionales», *Diario Cinco Días*, www.cincodias.com (consultada el 24 de febrero de 2015), quien precisa no obstante que ello será así siempre y cuando se trate de un socio que preste a su sociedad el mismo servicio profesional que esta última presta a su vez a terceros independientes y no tratándose de una sociedad que no presta servicios profesionales. Cabe recordar a este respecto que, con anterioridad a la modificación operada en el citado precepto de la Ley 35/2006 por la Ley 26/2014, la Nota 1/12 de la Subdirección General de Técnica Tributaria del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT de 22 de marzo de 2012, relativa a «consideraciones sobre el tratamiento fiscal de los socios de entidades mercantiles», emitió unos criterios provisionales de interpretación del artículo 27.1 de la LIRPF, tercer párrafo, de conformidad con los cuales la calificación como rendimiento de actividad económica exige el cumplimiento de dos requisitos esenciales, a saber, la ordenación por cuenta propia y la existencia de medios de producción en sede del socio. Tal y como se ponía de manifiesto en la citada Nota a partir de un 50% de participación en el capital social de la entidad no se puede entender que concurren dichas notas, debiendo estimarse en consecuencia que existe ordenación por cuenta propia. Y, por lo que respecta a la existencia de medios de producción en sede del socio, estimó la AEAT a través de la citada Nota que, tratándose de servicios profesionales (caso, por ejemplo, de los servicios de abogacía o de asesoría)

En el supuesto de que el socio o administrador percibiese retribuciones de la sociedad por el ejercicio de las funciones inherentes al cargo de administrador, dichas retribuciones tendrían en el IS la consideración de gasto fiscalmente deducible si dicha retribución se contemplara en los Estatutos Sociales y hasta el importe de la cuantía fijada en dichos Estatutos, o en su defecto por la Junta General. En este sentido puede consultarse la contestación de la DGT a Consulta V1027/2014, de 10 de abril (NFC051069), en la que se señala que si un administrador percibe una remuneración reconocida estatutariamente¹⁰ por el desempeño de su cargo, esta resulta deducible y si, además, recibe una remuneración adicional por la realización de funciones de alto directivo, en la medida en que la suma de ambas retribuciones no supere la cuantía fija acordada anualmente por la Junta General, el gasto se deducirá igualmente¹¹. Ahora bien, no constando en los Estatutos el cargo

debe tenerse presente que el principal medio de producción reside en el propio socio, es decir, en la propia capacitación profesional de la persona física que presta los servicios, de manera que los medios materiales necesarios para el desempeño de sus servicios facilitados por la entidad adquieren una escasa relevancia frente al factor humano. Así las cosas concluía la AEAT en la citada Nota que habría de analizarse en cada caso concreto la presencia o ausencia de las notas de dependencia y ajenidad así como la existencia o no de medios de producción en sede del socio, debiendo estimarse que, en ausencia de dichas notas, los socios de la entidad llevan a cabo su actividad ordenando los factores de producción por cuenta propia de conformidad con lo establecido por el artículo 27 de la LIRPF y desarrollando en consecuencia una actividad económica. En cambio concurriendo los referidos factores de dependencia y de ajenidad o bien si se careciese de los citados medios de producción los rendimientos en cuestión habrían de calificarse como de rendimientos del trabajo. Véase a este respecto DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: «La nueva fiscalidad de los socios de sociedades profesionales», ob. cit., pág. 2. Pues bien en la actualidad, de acuerdo con los criterios de interpretación emitidos por la Subdirección General de Información y Asistencia del Departamento de Gestión de la AEAT (y a expensas de la doctrina administrativa que pueda elaborar al respecto la DGT), a results de la modificación operada en el artículo 27.1 de la LIRPF, tercer párrafo, por la Ley 26/2014, los rendimientos obtenidos por los socios como consecuencia de los servicios profesionales que presten a sus sociedades generarán rendimientos de actividades profesionales cuando estos socios estén incluidos por dichos servicios en el RETA, si bien para que resulte de aplicación lo anterior será necesario que tanto la actividad de la sociedad como la del socio tengan carácter profesional. A estos efectos la actividad de la sociedad tendrá carácter profesional cuando ejerza una actividad clasificada en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE, independientemente de que por aplicación de la Regla 3.ª 3 de las citadas Tarifas (de conformidad con la cual «3. Tienen la consideración de actividades profesionales las clasificadas en la Sección Segunda de las Tarifas, siempre que se ejerzan por personas físicas. Cuando una persona jurídica o una Entidad de las previstas en el artículo 33 de la Ley General Tributaria ejerza una actividad clasificada en la sección 2.ª de las Tarifas, deberá matricularse y tributar por la actividad correlativa o análoga de la Sección 1.ª de aquellas») la sociedad esté matriculada y tribute por la actividad correlativa o análoga de la Sección Primera. Y si el socio percibiese rendimientos tanto por estos servicios profesionales como por su condición de administrador, solo los primeros se calificarían como de actividades profesionales. Los rendimientos por su condición de administrador habrían de considerarse rendimientos del trabajo personal en virtud de lo establecido en el artículo 17.2 e) de la LIRPF.

¹⁰ Ciertamente parece claro que, tratándose de obligaciones de carácter «estatutario», dichas obligaciones habrán de concretarse en servicios profesionales prestados por los socios en el seno de la sociedad, de manera que no existirá un ejercicio individual y externo de la actividad separado de la sociedad, sino interno y dentro de aquella, soportando esta última el riesgo económico, al margen de la responsabilidad que asuma el socio profesional. En efecto, será la sociedad profesional, y no el socio, la que soporte los riesgos económicos propios del ejercicio de su actividad, proyectándose los efectos derivados de los servicios prestados por el socio profesional en el seno de la propia sociedad dado el carácter de prestación accesoria inherente a su condición de socio.

¹¹ Se ha de precisar que en el concreto supuesto planteado el administrador percibía una remuneración por el desempeño de las labores de alta dirección. No obstante, dado que las funciones de alta dirección quedaban absorbidas por las

como retribuido la DGT interpreta que las cantidades pagadas como contraprestación por labores de alta dirección no son deducibles, en aplicación de la llamada «doctrina del vínculo», de conformidad con la cual no resulta posible superponer a la «relación societaria» de administrador una «relación contractual» de servicios que reconozca retribuciones adicionales a las estatutariamente autorizadas, rechazándose en consecuencia la compatibilidad de la condición de miembro de los órganos de administración de una sociedad con la de personal de alta dirección.

La retribución del correspondiente consejero delegado o consejero con funciones ejecutivas por el desempeño de funciones ejecutivas deberá ser formalizada en un contrato que exigirá de la previa aprobación por el Consejo de Administración, estableciéndose a este respecto en la Ley de Sociedades de Capital (LSC) ciertas cautelas relativas a la exigencia de mayorías reforzadas del consejo, la abstención del consejero afectado y la previsión de que el Consejo se circunscriba en su actuación a las decisiones previamente acordadas por la Junta. No obstante aquellas retribuciones que perciba el administrador por sus labores ordinarias, no encuadradas en lo anteriormente señalado, serán deducibles, siempre que cumplan los requisitos legalmente establecidos sobre inscripción contable, devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación.

Queda claro en consecuencia que la nueva regulación aprobada requiere la necesidad de establecer para estos consejeros ejecutivos su remuneración en un contrato aprobado por el propio Consejo, con una mayoría de dos tercios de sus miembros (con la ausencia y abstención de los consejeros afectados) en el que deben precisarse y concretarse todos y cada uno de los conceptos por los que el consejero vaya a ser retribuido por el desempeño de sus funciones ejecutivas, de acuerdo con lo establecido en los artículos 217 y 249 de la LSC. Se atribuye así en exclusiva al Consejo de Administración la facultad o competencia para fijar y establecer la remuneración de los consejeros ejecutivos al margen de cualquier previsión estatutaria, a diferencia de lo que sucede con las reglas aplicables al resto de administradores y consejeros ordinarios¹².

funciones de administrador, estima la DGT que deberán tomarse en consideración ambas retribuciones, esto es, tanto la fijada en contraprestación por la labor de administrador como la pactada por las labores de alta dirección, a efectos del cómputo del límite estatutariamente establecido. De este modo, en la medida en que el sumatorio de las retribuciones pactadas, tanto por las labores de administrador como de alta dirección, no supere la cuantía fija acordada anualmente por la Junta General, el gasto correspondiente a ambas tendría la consideración de fiscalmente deducible.

¹² Véase a este respecto LÓPEZ-HERMOSO, J. C.: «El nuevo régimen de retribución de los administradores sociales», *Diario Expansión*, www.expansion.com, consultada el 24 de abril de 2014, quien señala a este respecto que «La retribución que el consejo acuerde forma parte de una nueva relación que se establece con los consejeros ejecutivos cuando les designa para desempeñar la gestión ordinaria de la sociedad, hallándose, de esta manera, vinculados a la sociedad por dos relaciones distintas y superpuestas, esto es, una "relación societaria de administración" y una "relación contractual de servicios"; precisa no obstante a continuación el citado autor que «El problema que se plantea con la nueva Ley, para la generalidad de sociedades de capital, es la ausencia de mecanismos legales obligatorios que garanticen el control y la deseada transparencia de los socios respecto de las retribuciones de sus consejeros ejecutivos por lo que se están alzando voces (algunas de ellas muy reputadas) en donde se califica de inaceptable el nuevo sistema legal, tal y como se desprende del literal de la Ley, argumentando que ante la ausencia de una cláusula estatutaria de retribución o previendo incluso los estatutos que el cargo de administrador es gratuito, los socios podrían encontrarse con la sorpresa de desconocidas y copiosas remuneraciones pactadas en los contratos de sus consejeros

En todo caso, y volviendo al análisis efectuado por la DGT del régimen tributario aplicable, ya con anterioridad se encargó de precisar el citado Centro Directivo mediante Resolución –V0356/2013– de 7 de febrero (NFC046645), relativa a una pyme que actuaba bajo la forma de sociedad de responsabilidad limitada, contando con un administrador, en cuyos Estatutos no se establecía el derecho a retribución de los administradores, motivo por el cual el cargo de administrador se entendía de carácter gratuito, siendo a su vez el socio mayoritario de la empresa administrador único (cargo por el que no percibía retribución alguna), prestando su trabajo a la empresa en las labores propias de su objeto social (además de asumir implícitamente con carácter secundario las funciones inherentes a la dirección de la misma), hallándose además en cumplimiento de la legislación laboral dado de alta en el RETA y percibiendo como consecuencia de su trabajo una retribución mensual, que, puesto que en el citado supuesto planteado el administrador de la sociedad ejercía, a su vez, las funciones propias de la gerencia, no resultaba posible apreciar la dualidad de relaciones, mercantil y laboral especial, en los términos previamente señalados, sino que debía concluirse que la relación mercantil prevalecía sobre la laboral especial. Y, habida cuenta de que las funciones de gerencia quedaban absorbidas por las funciones de administrador y estas eran de carácter gratuito, conforme a lo dispuesto en los Estatutos sociales debía considerarse que la retribución satisfecha al socio-administrador de la entidad, en contraprestación por las labores de alta dirección desempeñadas, respondía en realidad a una liberalidad en los términos establecidos en el artículo 14.1 e) del antiguo TRLIS, al resultar superior a lo estatutariamente previsto, no siendo en consecuencia fiscalmente deducible a efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior, aquellas retribuciones que perciba el socio administrador como contraprestación por las labores ordinarias desarrolladas en cumplimiento del objeto social de la pyme que no se encuadren en lo anteriormente señalado tendrán la consideración de gasto fiscalmente deducible, siempre que cumplan los requisitos legalmente establecidos en términos de inscripción contable, devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación.

No obstante, si el cargo de administrador fuese gratuito o si la retribución superase la cuantía fijada estatutariamente o por la Junta General el gasto no sería fiscalmente deducible en su totalidad o en la cuantía en que superara el importe de la retribución fijada en virtud del artículo 15 e) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades (LIS), de conformidad con el cual 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 entidad¹³. Dentro del ámbito del IRPF es-

ejecutivos aunque existan mecanismos, establecidos por la propia LSC, para que se garantice el derecho de los socios de conocer las retribuciones de sus consejeros ejecutivos».

¹³ Se ha de tener presente además lo declarado por la AN en su Sentencia de 3 de abril de 2014 en el sentido de que si en los Estatutos sociales consta que el cargo de administrador no conlleva retribución, no se admite el gasto por otros trabajos si no se prueba su efectividad mediante la correspondiente relación laboral. Dentro de la doctrina administrativa puede consultarse la contestación de la DGT a Consulta V3158/2013, de 24 de octubre (NFC049396), de conformidad con la cual el gasto correspondiente a las retribuciones pactadas con un socio-administrador o socio-consejero delegado, en la medida en que se corresponda con la contraprestación pactada por la realización de tareas productivas o profesionales a favor de la futura sociedad, tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible, con

taríamos entonces en presencia de un rendimiento del trabajo personal sometido a retención al tipo del 37 % o del 20 % para el año 2015 y al tipo del 35 % o del 19 % para los años 2016 y siguientes.

En el hipotético caso de que el socio o administrador percibiese retribuciones de la sociedad por el ejercicio de funciones de gerencia o alta dirección derivadas de un contrato de carácter laboral dichas retribuciones tendrían en el IS la consideración de gasto fiscalmente deducible a tenor de lo establecido en el artículo 15 e), último párrafo, de la LIS, mientras que en el IRPF estaríamos en presencia de un rendimiento del trabajo personal sometido a retención al tipo determinado según el procedimiento general.

Así se desprende además de lo declarado en su día por el TS mediante Sentencia de 13 de noviembre de 2008 (NFJ030830), de conformidad con la cual tratándose de aquellos administradores de una sociedad con la que hubiesen suscrito un contrato laboral de alta dirección que supusiera el desempeño de las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad propias de dicho cargo (esto es, la representación y gestión de la sociedad), ha de entenderse que su vínculo con la sociedad es exclusivamente de naturaleza mercantil y no laboral, al estimarse dichas funciones subsumidas en las propias del cargo de administrador, debido a que la naturaleza jurídica de las relaciones se define por su propia esencia y contenido, no por el concepto que le haya sido atribuido por las partes. En dicho supuesto existirá una única relación,

independencia de que la relación existente entre el socio-administrador y la futura entidad fuera de naturaleza mercantil o laboral, siempre y cuando dicho gasto cumpla los requisitos legalmente establecidos en términos de inscripción contable, devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación documental, y siempre y cuando su valoración se efectúe a valor de mercado. Por el contrario, si parte de la remuneración percibida por el socio-administrador pudiese retribuir las labores de dirección y administración propias del cargo de administrador, el gasto correspondiente a dicha retribución no tendría la consideración de gasto fiscalmente deducible, por tratarse de una mera liberalidad, dado que, con arreglo a los estatutos de la sociedad, el cargo de administrador es gratuito y, por tanto, los importes percibidos no están retribuyendo esas funciones. Por su parte, la SAN de 8 de octubre de 2014 (NFJ057017), relativa a la calificación tributaria que habría de otorgarse a las rentas pagadas al socio administrador de una entidad que ejercía funciones de dirección, gestión, administración y representación, y con quien se había celebrado un contrato de alta dirección, puso de manifiesto que el administrador único de la entidad recurrente ostentaba un vínculo exclusivamente mercantil con esta última, dado que tal sujeto desempeñaba las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad, con independencia de que existiera un contrato de alta dirección y de que se hubiesen llevado a cabo las correspondientes retenciones e ingresado las respectivas cotizaciones a la Seguridad Social. Con carácter adicional la AN rechazó la eventual recalificación como rendimiento de actividades económicas de las retribuciones obtenidas por el administrador, al no constar alta censal ni alta en el IAE, no justificando tampoco la documentación aportada la realización de una actividad económica distinta de la gestión y dirección de la sociedad. Se ha de precisar a tal efecto que la entidad recurrente no aportó prueba alguna acerca de que su socio llevara a cabo una prestación de servicios que fuera más allá de las operaciones típicas de la gerencia de una entidad correspondientes al cargo de administrador. En este sentido la cuantía percibida por el administrador constituía, en realidad, un dividendo derivado de su condición de socio, en la medida en que aquel no efectuaba actividad alguna en la entidad. Por otro lado, al no precisarse en sede estatutaria la retribución del referido cargo, el mismo se entendía ejercido de forma gratuita, no pudiendo integrarse las cantidades abonadas entre las rentas del trabajo. Acerca del alcance del citado pronunciamiento puede consultarse el trabajo de DE MIGUEL ARIAS, S.: «De nuevo sobre la calificación tributaria de las retribuciones de los socios administradores de entidades», *Quincena Fiscal*, núm. 12, 2015 (consultado en www.aranzadigital.es).

de naturaleza mercantil, en virtud de la cual el socio, administrador único de la sociedad, desempeña la labor de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad. De este modo la totalidad de las retribuciones percibidas por el ejercicio de las funciones propias del cargo de administrador, con independencia de que se hubiera formalizado un contrato laboral de alta dirección, habrían de entenderse comprendidas, a efectos del IRPF, en los rendimientos del trabajo previstos en la letra e), del apartado 2, del artículo 17 de la Ley 35/2006.

Téngase presente por otra parte que, con carácter general, los órganos de administración de las compañías mercantiles, cualquiera que sea la forma que revistan, tienen como función esencial y característica las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad, por lo que se aprecia un punto de coincidencia en la delimitación de las actividades de los administradores y del personal de alta dirección, pues en ambos casos se concreta en el ejercicio de poderes correspondientes a la titularidad de la empresa. No obstante, en el supuesto de doble actividad, cuando los consejeros asumen las funciones de administrador gerente, en principio, y desde una perspectiva objetiva, resulta difícil apreciar la dualidad de relaciones (mercantil y laboral especial), por cuanto, a diferencia de lo que ocurre con la relación laboral común, como sea que estas dos funciones no aparecen diferenciadas en nuestro Derecho, debe concluirse que las primeras absorben las propias de la gerencia, que, en consecuencia, se considerarán mercantiles.

Desde nuestro punto de vista en aquellos casos en los que un trabajador tiene una relación laboral común o de alta dirección pero no forma parte del órgano de administración, parece claro que su relación se ha de estimar como de carácter laboral. En todo caso se ha de tener presente a este respecto que la reforma de la LSC mantiene la prioridad del vínculo mercantil sobre el acuerdo de trabajo, lo que convierte a los directores de las empresas con cargos en el consejo en contratados mercantiles y no laborales. Y ello en tanto en cuanto la nueva redacción otorgada a la citada regulación obliga tanto al consejero delegado como a los consejeros ejecutivos a celebrar un contrato en el que se incluyan los aspectos que conforman sus retribuciones, siendo ratificado y aprobado por el Consejo de Administración sin necesidad de incluirlo en los Estatutos sociales y, por tanto, bajo el control de la Junta General. A tal efecto la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid de 26 de enero de 2015 declara incompatible, siguiendo la doctrina del TS (de conformidad con la cual la exclusión del ámbito laboral no viene determinada por la naturaleza de las funciones que desempeña el sujeto, sino por la naturaleza del vínculo en virtud del cual las realiza), la condición de administrador único y alto directivo.

Si el socio o administrador percibiera retribuciones de la sociedad por la realización de actividades no incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE, mientras que en el ámbito del IS habría que calificar dichas retribuciones como gasto fiscalmente deducible en el IRPF, con carácter general, tendríamos un rendimiento del trabajo personal siempre y cuando concurriesen las notas de dependencia y medios de producción en sede de la sociedad, quedando aquel sometido a retención al tipo determinado según el procedimiento general. En cambio si no concurriesen las notas de dependencia y medios de producción en sede de la sociedad dicho rendimiento habría de calificarse como rendimiento de actividad económica, hallándose some-

tido a retención al tipo del 19, del 15 o del 9% para el año 2015 y del 18, 15 o 9% para los años 2016 y siguientes.

Por último si el socio o administrador percibiese retribuciones de la sociedad por la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE (supuesto objeto de regulación en la actualidad por el párrafo tercero del art. 27.1 de la LIRPF), mientras que en el IS estaríamos en presencia de un gasto fiscalmente deducible, en el IRPF dichos rendimientos habrían de calificarse como rendimientos de actividad económica siempre y cuando concurrieren los requisitos del ya citado artículo 27.1, tercer párrafo, de la LIRPF, quedando dichos rendimientos sometidos a retención de acuerdo con las reglas generales¹⁴.

¹⁴ Este artículo 27.1 de la LIRPF, en su párrafo tercero, califica imperativamente como rendimientos procedentes de actividades económicas aquellos en los que concurren literalmente todas y cada una de las circunstancias siguientes: que provengan de una entidad de la que sea socio el perceptor de los mismos con independencia de que sea administrador o no; que deriven de la realización de actividades profesionales recogidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE por parte del socio perceptor a la sociedad, independientemente del tipo de actividad que desarrolle la sociedad; y que el socio perceptor esté incluido en el RETA o bien en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial. A este respecto se ha de tener presente que, de acuerdo con lo establecido en la disposición adicional 27.ª del Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social (TRLGSS), se encuentran obligatoriamente incluidos en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos quienes ejercen las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o quienes prestan otros servicios para una sociedad mercantil capitalista, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, siempre que posean el control efectivo, directo o indirecto, de aquella, debiendo entenderse que en todo caso se produce tal circunstancia cuando las acciones o participaciones del trabajador supongan, al menos, la mitad del capital social. Y, salvo prueba en contrario, se presume que el trabajador posee el control efectivo de la sociedad cuando concurren algunas de las siguientes circunstancias: que, al menos, la mitad del capital de la sociedad para la que preste sus servicios esté distribuido entre socios, con los que conviva y a quienes se encuentre unido por vínculo conyugal o de parentesco por consanguinidad, afinidad o adopción, hasta el segundo grado; que su participación en el capital social sea igual o superior a la tercera parte del mismo; y que su participación en el capital social sea igual o superior a la cuarta parte del mismo, si tiene atribuidas funciones de dirección y gerencia de la sociedad. Tratándose de aquellos supuestos en los que no concurren dichas circunstancias la Administración podrá demostrar, por cualquier medio de prueba, que el trabajador dispone del control efectivo de la sociedad. Tal y como advierte POZUELO ANTONI, F. de A.: «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», *RCyT. CEF*, núm. 385, 2015 (consultado en www.ceflegal.com) «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». Ahora bien teniendo presente que la circunstancia de quedar encuadrado en el régimen de autónomos dentro del ámbito laboral requiere, con carácter general, la concurrencia de una participación de control en la empresa así como realizar funciones de dirección o la convivencia con el grupo familiar partícipe mayoritario, y dado que respecto de las sociedades profesionales se establece la obligatoriedad de la inclusión en el RETA respecto del conjunto de los socios con independencia del porcentaje de participación accionarial o de la convivencia con los restantes socios, cabe plantearse qué alcance se ha de otorgar a dicha calificación automática. Véase en este sentido ALARCÓN GARCÍA, E.: «Desengaño del mundo (tributario) y socios profesionales», *Iuris & Lex*, núm. 127, 2015, pág. 19, quien se pregunta si la citada calificación automática ha de interpretarse de forma distinta para las compañías subsumidas por mandato legal en la Ley 2/2007 respecto del resto de compañías; y es que, tal y como precisa el citado autor, «únicamente son sociedades profesionales aquellas sociedades cuyo objeto social sea la realización de un servicio profesional que requiera titulación universitaria o profesional de inscripción obligatoria en un colegio profesional».

Tal y como señala además la DGT mediante contestación a Consulta V1148/2015, de 13 de abril (NFC053864), a través de la cual el citado Centro Directivo continúa la línea previamente iniciada en sus Resoluciones de 22 (NFC053498) y 26 de enero de 2015 (NFC053692)¹⁵, el ámbito subjetivo de la regla contenida en el tercer párrafo del artículo 27.1 de la LIRPF debe quedar acotado a sociedades dedicadas a la prestación de servicios, y no ya solo a las sociedades profesionales. Y, para que se considere que las rentas en cuestión no son laborales sino procedentes de actividades económicas, tienen que darse dos condiciones básicas: de una parte, la actividad desarrollada por el socio debe ser la misma que la que efectúa la sociedad, y, de otra, ha de estar dado de alta en el RETA. Todo ello sin perjuicio de la aplicación del artículo 41 de la LIRPF sobre operaciones vinculadas, que obliga a valorar estas rentas a precio de mercado.

De este modo vuelve a recordar la DGT, al hilo de un supuesto relativo a un abogado que era a su vez socio de una sociedad de responsabilidad limitada, cuyo objeto lo constituía la asesoría de empresas, que ya no se ha de atender a la casuística del caso procediendo a determinar en función de las circunstancias concurrentes si la relación que une al socio con la sociedad es o no de naturaleza laboral o mercantil. Lo dispuesto por el párrafo tercero del artículo 27.1 de la LIRPF permite considerar que la relación entre ambas partes tendrá naturaleza mercantil si la actividad de la entidad se halla entre las de la Sección Segunda de las Tarifas del IAE y si el contribuyente está incluido, a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, o bien en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial. Lo anterior significa, en consecuencia, que ya no se ha de entrar a valorar las circunstancias concurrentes en cada caso sino que, mediante la adopción de una interpretación *ope legis*, cumpliéndose los requisitos de afiliación a la Seguridad Social y de encuadramiento de la actividad en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE, la actividad desarrollada será, a efectos del IRPF, una actividad económica. Y los rendimientos obtenidos por el socio de la sociedad a la que pertenezca y a la que preste sus servicios tendrán esa misma naturaleza.

Por tanto, lo dispuesto por el artículo 27 de la LIRPF no se refiere a las actividades que pueda realizar un socio a título individual o al margen de la sociedad, sino a las actividades por el socio a favor de la sociedad o prestadas por la sociedad por medio de sus socios, debiendo di-

¹⁵ A través de esta Resolución [V0276/2015, de 26 de enero (NFC053692)] analizaba la DGT el supuesto relativo a una persona física socio de una sociedad de responsabilidad limitada que se dedicaba a la gestión laboral y confección de nóminas. El socio desarrollaba su trabajo cotizando a la Seguridad Social como trabajador autónomo, suscitándose la cuestión de cómo sería la tributación por los servicios prestados. Pues bien, de acuerdo con lo declarado por la DGT en el supuesto de que dicho socio fuera también administrador la totalidad de las retribuciones percibidas por dicho cargo entrarían dentro de la categoría de rendimientos del trabajo en el IRPF. Y, no siendo así por ser el cargo gratuito, no habría de imputarse ninguna retribución en tal concepto en su declaración del impuesto. Añade asimismo el citado Centro Directivo que, tratándose de rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de una entidad en cuyo capital participe derivados de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE, tendrán la consideración de rendimientos íntegros de actividades económicas cuando el dicho contribuyente esté incluido 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. En el presente caso se cumplían dichos requisitos, motivo por el cual las retribuciones satisfechas por dichos servicios tendrían la naturaleza de rendimientos de actividades económicas.

ferenciarse al respecto entre la concurrencia de dos relaciones jurídicas: de una parte, la relación entre socio y sociedad, en virtud de la cual el socio presta sus servicios a aquella, lo que supone integrar sus rendimientos en el IRPF; y, de otra, la relación mantenida entre el cliente y la sociedad, cuya retribución tiene la consideración de renta sometida al IS¹⁶.

En resumen, los servicios prestados por el socio a su sociedad únicamente podrán calificarse dentro del IRPF si aquel estuviese dado de alta en el régimen especial de la Seguridad Social como autónomo, en cuyo caso dichos servicios tendrían la naturaleza de rendimientos de actividades económicas. Concretamente para que las rentas sean consideradas como de naturaleza no laboral, esto es, como procedentes de actividades económicas, tienen que darse al menos dos condiciones: que la actividad del socio sea la misma que la desarrollada por la sociedad; y que esté dado de alta en el régimen de autónomos. En caso contrario la calificación de tales servicios deberá ser la de trabajo personal en los términos que establece la Ley 35/2006.

Subraya además la DGT a través de la citada contestación a Consulta de 13 de abril de 2015 que la ubicación de la actividad en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE ha de predicarse tanto de la actividad del socio para la sociedad como de esta, a pesar de que esté dada de alta en otra Sección del IAE. En consecuencia el elemento esencial para efectuar la labor de calificación lo constituye la naturaleza de la actividad desempeñada, al margen de cuál resulte ser la ubicación formal existente en las Tarifas. Por lo que respecta a la delimitación del ámbito subjetivo de las actividades profesionales de que se trate habrá que estar, no ya solo a las previstas dentro de la aplicación de la Ley 2/2007 sino, con carácter general, al conjunto de todas aquellas que se encuentren comprendidas dentro de la Sección Segunda de las Tarifas del IAE¹⁷.

¹⁶ En efecto a juicio del citado Centro Directivo ha de diferenciarse entre dos relaciones jurídicas, a saber, la establecida entre el socio y la sociedad (en virtud de la cual el socio presta sus servicios a aquella, constituyendo la retribución de la sociedad al socio renta del socio a integrar en su IRPF) y la relación mantenida entre el cliente y la sociedad (cuya retribución satisfecha por el cliente a la sociedad constituye renta de la sociedad a integrar en el IS).

¹⁷ Con posterioridad a esta contestación de la DGT a Consulta de 13 de abril de 2015, y en relación con este impuesto municipal (el IAE) la DGT emitiría tres resoluciones a través de las cuales se subrayó la no sujeción a este impuesto cuando no se cumpla el requisito de la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y/o recursos humanos con el fin de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios, siendo además la referida ordenación por cuenta propia, que es lo que en definitiva determina la obligación del alta en las Tarifas del IAE. Así, en su contestación a Consulta de 26 de abril de 2015, relativa a una sociedad titular de un restaurante que estaba dada de alta en el Epígrafe 671.5 de la Secc. 1.ª de las Tarifas del IAE y cuyos socios realizaban las actividades de jefe de cocina y jefe de sala, respectivamente, por las cuales percibían la correspondiente remuneración sometida a retención, cotizando en el RETA, afirmó la DGT que dichos socios de la entidad, por los citados servicios prestados a la misma como jefe de cocina y jefe de sala, respectivamente, no realizaban actividad económica alguna sujeta al IAE, dado que no se cumplía el requisito de la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y/o recursos humanos, no quedando en consecuencia obligados a darse de alta en epígrafe alguno de las Tarifas del Impuesto. Mediante contestación a Consulta V1306/2015, de 28 de abril (NFC054402), relativa a una sociedad limitada dedicada a la actividad de viajes de viajes cuyo administrador ejercía las mismas funciones que cualquier otro trabajador, estimó el citado Centro Directivo que aquel no realizaba una actividad económica sujeta al IAE, dado que no se cumplía el requisito de la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y/o recursos humanos, por lo que en dicho

Añade por otro lado la DGT en la citada contestación a la consulta que, dentro del ámbito de la imposición indirecta (IVA), los socios que prestan servicios a una sociedad en la que la titularidad o el derecho de uso de los activos principales para el ejercicio de la actividad que constituye su objeto social corresponde a la propia entidad quedarán excluidos de la aplicación del gravamen en la medida en que no concurra el elemento relativo a la ordenación de medios propios, siendo necesario a tal efecto entrar a analizar cada caso concreto y tener en cuenta todas las circunstancias concurrentes para determinar si existe o no ejercicio independiente de una actividad económica. Se da así a entender por parte del citado Centro Directivo que si la titularidad o el derecho de uso de los activos principales para el ejercicio de la actividad profesional son de la sociedad, las prestaciones de servicio realizadas por el socio profesional estarán no sujetas al IVA. En cambio, si la titularidad o el derecho de uso de los activos principales para el ejercicio de la actividad profesional resulta ser del socio, las prestaciones de servicio que este último realice a favor de la sociedad estarán sujetas al IVA siempre que concurren las circunstancias objetivas que permitan concluir que no existen lazos de subordinación entre el socio y la sociedad en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario.

Como es sobradamente conocido tanto la Ley 37/1992 como la propia Directiva 2006/112/CE del Consejo subrayan el carácter independiente del desarrollo de la actividad como determinante a la hora de someter una determinada prestación de servicios al impuesto. Baste recordar además a este respecto lo declarado por el TJUE a través de sus Sentencias de 25 de julio de 1991¹⁸ y 12 de noviembre de 2009¹⁹ (relativas al sometimiento a gravamen de las actividades de los recauda-

caso no tendría que darse de alta en epígrafe alguno de las Tarifas del Impuesto. Finalmente mediante Resolución –V1310/2015– de idéntica fecha [28 de abril de 2015 (NFC054403)], referente a una persona física que era socio de una sociedad cuya actividad principal era la ingeniería, incluyendo servicios técnicos de ingeniería, y asesoramientos técnicos sobre la construcción y cuyo socio tenía al mismo tiempo la condición de trabajador y consejero, percibiendo una nómina de la sociedad por sus servicios como ingeniero de proyectos y asesoramientos técnicos de la construcción, afirmó la DGT que para determinar si el socio debe darse de alta en alguna rúbrica del IAE ha de entrar a examinarse si se cumple o no el requisito de la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y/o recursos humanos, que es lo que determinará el alta en las Tarifas del IAE.

¹⁸ Tal y como declaró el TJUE en la citada Sentencia de 25 de julio de 1991 [As. C-202/90 (NFJ006850)], lo esencial para determinar si existe vínculo de subordinación es averiguar si se soporta el riesgo económico de la actividad en la medida en que el beneficio que obtienen de ella depende, no ya solo del importe de los ingresos, sino también de los gastos derivados de la organización de los recursos humanos y materiales de su actividad, considerándose igualmente como criterio de carácter relevante el relativo a la responsabilidad del empresario, entendida esta última como la derivada de las relaciones contractuales establecidas por los profesionales en el ejercicio de su actividad.

¹⁹ A través de esta Sentencia del TJUE de 12 de noviembre de 2009 [As. C-154/08 (NFJ035917)] subrayó el Tribunal de Justicia de Luxemburgo que debían entrar a clarificarse las siguientes cuestiones: si existe o no una actividad económica; en caso positivo, si existe o no una prestación de servicios; y, en caso asimismo afirmativo, si concurren o no vínculos de subordinación. En definitiva, estimaba el tribunal que debía entrarse a determinar si los servicios prestados por los contribuyentes constituían actividades económicas en el sentido que establecía artículo 2 de la Directiva, así como si tales actividades se realizaban con carácter independiente de conformidad con lo dispuesto por el artículo 4, apartados 1 y 4, de la citada Directiva. Y a tal efecto concluyó el Tribunal de Justicia de Luxemburgo lo siguiente: «Por lo que respecta a las condiciones laborales, no hay "lazo de subordinación" (...) toda vez que (...) se organizan ellos mismos (...)

dores municipales o de los registradores-liquidadores basándose en la titularidad de los medios de producción²⁰ o en la asunción del riesgo de la actividad (verdadero elemento determinante) más allá del sometimiento a las directrices administrativas en el que se desenvuelve el ejercicio de esas actividades) y de 18 de octubre de 2007 (relativa a unas personas físicas que prestaban servicios profesionales a las sociedades del mismo tipo de las que eran miembros²¹).

Sin pretender entrar a analizar en profundidad la cuestión (que no constituye el objeto del presente trabajo, el cual se centra en el ámbito de la imposición directa) estimamos que habrá de calificarse de laboral la relación si, en función de las condiciones acordadas con la sociedad, resultara que el profesional queda sometido a los criterios organizativo de aquella, no percibiendo una contraprestación económica significativa ligada a los resultados de la actividad y siendo la

los medios personales y materiales necesarios para el ejercicio de sus actividades. Para ello resulta determinante que la organización de los recursos humanos depende de cada profesional, esto es, que el personal está vinculado (a este último) por una relación laboral (...) La dependencia funcional de los profesionales respecto de la sociedad así como la sujeción de los mismos a un control disciplinario por parte de tales autoridades, no resultan determinantes para la calificación de su relación jurídica con (la sociedad) con respecto al (art. 4.4) de la Sexta Directiva (...) No existe relación de subordinación, toda vez que los profesionales soportan el riesgo económico de su actividad, en la medida en que el beneficio que obtienen de ella depende del importe de los ingresos, de los gastos derivados de la organización de los recursos humanos y materiales de su actividad (...), de su eficacia de los Registradores y de los medios empleados para conseguir los ingresos; es decir, que el beneficio que los profesionales obtienen de su actividad depende no solo del importe de los ingresos, sino también de los gastos asociados a la organización de los medios personales y materiales de su actividad, de su eficiencia y de los medios empleados para conseguirlos». Como es sabido a resultas de lo anterior terminaría concluyendo el tribunal que los servicios prestados a las comunidades autónomas por los registradores-liquidadores españoles se hallaban sujetos al IVA, al actuar estos como profesionales que organizan de modo autónomo e independiente los recursos humanos y materiales en el marco de una prestación de servicio, tal y como se exige en la normativa comunitaria, no concurriendo las características de subordinación y dependencia que resultan esenciales para que los servicios en cuestión puedan considerarse prestados con el carácter dependiente, no hallándose sujetos al impuesto.

²⁰ El término «medios de producción» ya había quedado recogido con anterioridad en la Nota 1/12 de la AEAT, siendo utilizado en relación con la calificación de la renta que los socios profesionales percibían de la sociedad profesional en la que participaban. De cualquier manera lo que la DGT parece dar a entender es que si la titularidad de los medios de producción (activos principales para el ejercicio de la actividad) corresponde al socio profesional, las prestaciones de servicio que este último realice en favor de la sociedad estarán sujetas a gravamen en concepto de IVA, siempre y cuando concurren circunstancias objetivas que permitan concluir que no existen vínculos de subordinación entre el socio y la sociedad en lo relativo a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario. En cambio si la titularidad o el derecho de uso de los activos principales no correspondiesen a la sociedad habría que entrar a analizar cada caso concreto y tener en cuenta todas las circunstancias concurrentes para determinar si existe o no ejercicio independiente de una actividad económica.

²¹ En este último pronunciamiento [As. C-355/06 (NFJ026440)] afirmó el TJUE lo siguiente: «Si bien la actividad desarrollada por la sociedad era realizada tan solo por el socio único de la misma y administrador, los contratos (...) eran celebrados por la sociedad, la cual abonaba al interesado un sueldo mensual y una paga fija de vacaciones anual (...). En consecuencia el socio único y administrador dependía de la sociedad para la determinación de sus condiciones retributivas (...) Quien realiza materialmente los servicios prestados por la sociedad no actuaba en su nombre, por su propia cuenta y bajo su exclusiva responsabilidad, sino por cuenta de la sociedad y bajo la responsabilidad de esta. En consecuencia, el socio no soportaba riesgo económico alguno cuando intervenía en calidad de administrador de la sociedad y cuando ejercía sus actividades en el marco de las operaciones realizadas por la sociedad con terceras personas».

sociedad la que responde frente a terceros. A este respecto no existirá subordinación si el socio se procura y organiza él mismo los medios personales y materiales para el ejercicio de la actividad. Con carácter adicional estima la DGT en dicha Resolución de 13 de abril de 2015 (NFC053864) que otros indicios habrían de venir determinados por la integración o no del socio en la estructura organizativa de la sociedad, siendo necesario analizar si el socio forma parte de la organización concebida por la sociedad (lo que determinaría la existencia de subordinación) o si, por el contrario, es libre para organizar su actividad mediante la elección de colaboradores, estructuras para el desarrollo de funciones y de horarios de trabajo y vacaciones. En cuanto a las condiciones retributivas, habrá que estar a si el socio soporta el riesgo económico de la actividad a fin de afirmar su independencia²², teniendo presente que, con carácter general, el riesgo económico se presume cuando una parte de sus ingresos se determinan sobre un porcentaje de sus beneficios de la entidad o sobre el volumen de facturación a los clientes. Por último declara la DGT que será necesario determinar si sobre él recae o no la responsabilidad frente a los clientes.

En definitiva, de conformidad con la línea interpretativa desarrollada por la DGT a través de esta resolución, la subordinación necesaria para que una determinada prestación de servicios se entienda desarrollada en el ámbito de una relación de dependencia laboral existirá cuando se puedan constatar la concurrencia de los siguientes indicios: que la titularidad de los medios materiales con que esta se desarrolla son de titularidad de la sociedad; que no se produce la integración del socio en la estructura organizativa de la sociedad, al no ser libre para organizar su actividad porque está sometido a las directrices de la entidad; que no soporta el riesgo económico de la actividad, debiendo tener presente a este respecto que la remuneración a comisión en función de los beneficios de la sociedad o en función de las prestaciones realizadas por el socio no supone necesariamente la asunción del riesgo y la calificación de la actividad como económica; y que no recae sobre el socio la responsabilidad contractual por el desarrollo de la actividad. Concurriendo este conjunto de requisitos la actividad deberá entenderse de naturaleza laboral, no quedando sujeta al IVA²³. En otro caso deberá estimarse que el socio desarrolla su propia actividad

²² A tal efecto resultará esencial determinar si el beneficio obtenido por aquel del desarrollo de su actividad no solo depende del importe de los ingresos, sino también de los gastos asociados a la organización de los medios personales y materiales de su actividad. En este sentido parece indudable que, tratándose de sociedades profesionales, es la sociedad y no el socio quien soporta los riesgos económicos de la actividad que aquella realiza y quien asume los derechos y obligaciones derivadas de las relaciones contractuales suscritas con terceros, existiendo en consecuencia un vínculo o relación de «subordinación» entre el socio y la sociedad.

²³ Con anterioridad, sin embargo, había declarado la DGT en sus contestaciones a Consultas V1492/2008, de 18 de julio (NFC030726) (relativa a unos socios que suscribían con la sociedad un contrato de arrendamiento de servicios en cuya virtud se obligaban a prestar servicios con carácter exclusivo a la entidad y a sus clientes, por los que emitía la correspondiente factura) y V0179/2009, de 2 de febrero (NFC032025) (referente a unos profesionales que realizaban para la sociedad en la que participaban los trabajos propios de la actividad profesional que constituía su objeto social) que «Dado que en la relación que une a los socios-profesionales con la entidad no se aprecia la concurrencia de las notas de dependencia y ajenidad anteriormente analizadas, notas que resultan esenciales en un contrato de trabajo sometido a la legislación laboral, esta relación no cabe encuadrarla en el artículo 7, apartado 5.º de la Ley 37/1992 (...) Las prestaciones de servicios derivadas de un contrato de arrendamiento de servicios en los términos descritos en la consulta presentada están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido». Añadía además la DGT en la primera de las resoluciones citadas que «En

económica, sometida a gravamen por el citado impuesto. De cualquier manera recuerda la DGT, acertadamente a nuestro juicio, que el principio de estanqueidad y la circunstancia de que el IVA constituye, como es sabido, un impuesto armonizado, con su propio régimen de calificaciones, posibilitan la casuística de que una misma actividad pueda ser entendida como laboral en el IRPF y como económica en el IVA, o al revés²⁴.

Lo declarado por la DGT en la citada contestación a la consulta se ha de añadir a lo previamente manifestado por la Administración tributaria en la Nota de 10 de febrero de 2015 emitida por la Subdirección General de Información y Asistencia Tributaria de la AEAT sobre la «incidencia en el IVA de la calificación del rendimiento obtenido por socios profesionales como procedente de actividad económica introducida en el artículo 27.1 de la LIRPF por la Ley 26/2014,

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». Véase asimismo a este respecto la contestación de la DGT a Consulta V0933/2014, de 2 de abril (NFC051115), relativa a la determinación del régimen fiscal aplicable a efectos del IVA en el caso de unos servicios profesionales prestados a una sociedad por el administrador, y socio único que simultaneaba las tareas propias del cargo y otras distintas a su cargo como administrador en el supuesto de que su relación con la sociedad fuese laboral o en el caso de que se tratara de una mera prestación de servicios. Tal y como subrayó la DGT en esta última resolución los servicios prestados en régimen de dependencia laboral no están sujetos al IVA, mientras que los que se prestan como consecuencia de un contrato de prestación de servicios profesionales están sujetos al mismo; de acuerdo con lo declarado por la DGT «El hecho decisivo (...) es que quien presta los servicios soporta el riesgo económico de su actividad, en la medida en que el beneficio que obtiene trae causa no solo de sus ingresos, sino también de los gastos en que incurre por el empleo de recursos humanos y de capital afectos a su actividad (...) Las prestaciones de servicios efectuadas por el socio-administrador a la sociedad consultante derivadas de un contrato de arrendamiento de servicios estarían sujetas al citado tributo (al IVA) en la medida en que el socio-administrador lleve a cabo la ordenación por cuenta propia de factores de producción para el desarrollo de su actividad profesional».

- ²⁴ Ciertamente el concepto de empresario o profesional en el IVA no tiene por qué ser el mismo que aquel que opera en el IVA. Téngase presente además a este respecto que, tal y como ha precisado DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: «Consecuencias jurídicas en el ámbito del IVA de la nueva fiscalidad de los socios de sociedades profesionales», *RCyT. CEF*, núm. 386, 2015, pág. 5, «En los casos, al menos, de sociedades profesionales a las que les resulta de aplicación la Ley 2/2007, no se puede entender *sensu stricto* que el socio profesional ordene por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, "con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios". Tampoco concurren los supuestos a que se refiere el artículo 3 del Código de Comercio. Y por idénticas razones a las apuntadas, tampoco existe obligación de contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económicas. En consecuencia, el contribuyente a que se refiere el nuevo supuesto recogido en el artículo 27 de la LIRPF, no se puede considerar empresario o profesional en el IVA». No obstante, y en un sentido distinto a lo declarado por la DGT en su contestación a Consulta de 13 de abril de 2015, entiende este autor que «parece coherente mantener un paralelismo entre la calificación de la renta obtenida a los efectos del IRPF y la sujeción al IVA de la prestación de servicios correspondiente, paralelismo que, desde la entrada en vigor de la nueva norma parece claro: rendimiento de actividad económica y correspondiente sujeción al IVA» (DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: «Consecuencias jurídicas en el ámbito del IVA de la nueva fiscalidad de los socios de sociedades profesionales», ob. cit., pág. 24). Añade asimismo este autor en la pág. 41 de su trabajo que «lo relevante es averiguar en cada caso si estamos o no en presencia de una sociedad de medios o, si se prefiere, ante una sociedad que no ejerce por ella misma una actividad profesional». Por último, y dentro del ámbito del IAE, concluye la DGT que habrá que atender al concepto de la ordenación por cuenta propia de la actividad, de manera que si dicha circunstancia concurre en sede de la sociedad será esta la sometida al impuesto. En cambio concurriendo en el socio, será este el obligado.

a través de la cual se concluyó que «El hecho de que el rendimiento obtenido por el socio se califique como actividad profesional en IRPF en base a su inclusión en el RETA no implica que automáticamente sea sujeto pasivo del IVA, aunque se trata de un indicio a tener en cuenta dados los requisitos que la Seguridad Social exige para la inclusión en este régimen especial (...) Si el socio lleva a cabo la ordenación por cuenta propia de factores de producción para el desarrollo de su actividad profesional, las prestaciones de servicios efectuadas por el mismo a la sociedad estarán sujetas al IVA (...) Si la relación socio-sociedad debe calificarse como laboral por concurrir las notas de dependencia y ajenidad, los servicios prestados por el socio a la sociedad estarán no sujetos al IVA en virtud de lo dispuesto en el artículo 7.5.º de la LIVA».

Desde nuestro punto de vista, al margen de la eventual concurrencia de las notas de ajenidad y dependencia, debe entrar a precisarse si concurren o no vínculos de subordinación, no debiendo bastar la circunstancia relativa a la ausencia de una relación laboral para concluir que nos hallamos en presencia de una ordenación por cuenta propia. El hecho de que no concurren las notas de ajenidad y dependencia ha de determinar la ausencia de toda relación laboral. Ahora bien, cuestión distinta es que la ausencia de las referidas notas deba conducir necesariamente a que nos hallemos en presencia de una ordenación por cuenta propia. Estimamos además que el hecho de que el rendimiento obtenido por el socio se califique como actividad profesional en el IRPF no implica automáticamente que aquel adquiera la consideración de sujeto pasivo del IVA.

Estimamos además que el alcance que ofrece el concepto «riesgo económico» viene determinado por la necesaria correlación que ha de existir entre ingresos y gastos. No creemos que dicho alcance pueda reflejarse únicamente en el hecho de que la retribución que el socio perciba se encuentre vinculada al resultado de la actividad, constituyendo esta última circunstancia un simple indicio. Así las cosas, en el supuesto de que dicha retribución no estuviese vinculada al resultado de la actividad, estaríamos en presencia de un indicio de que el socio no soporta el riesgo económico inherente a la actividad que la sociedad ejerce.

Por otra parte, y dentro de la reciente doctrina jurisprudencial elaborada por nuestros tribunales de justicia, la Sentencia del TSJ de la Región de Murcia de 26 de enero de 2015 (NFJ057487) (en virtud de la cual se resolvía un supuesto de creación por parte de unos profesionales de una sociedad a través de la cual aquellos canalizaban los servicios prestados a sus clientes con el objetivo de que fuese la sociedad –y no los profesionales– quienes los facturasen) declaró que es «legal y lícita» la utilización de sociedades para facturar los servicios profesionales de personas físicas, de manera que un profesional, actuando por cuenta propia, puede constituir una sociedad mercantil y tributar por el IS y no por IRPF, no soportando en consecuencia la correspondiente retención. Con carácter adicional afirma el TSJ de la Región de Murcia en el citado pronunciamiento que la Administración tributaria no puede basarse, para apreciar que existe una simulación negocial dirigida a obtener un beneficio fiscal indebido en el hecho de que, concurriendo varias normas tributarias, el contribuyente se ampare en la más favorable, evitando así aquella otra de carácter más oneroso.

Inicialmente en el concreto supuesto planteado la Administración tributaria estimó que existía una «simulación negocial» destinada a obtener un beneficio fiscal indebido. Sin embargo, en opinión del TSJ de Murcia, no cabe aludir a la existencia de un principio que establezca que las actividades

económicas deban organizarse en la forma más rentable y óptima para la Hacienda, concurriendo por el contrario dentro de nuestro ordenamiento la libre configuración negocial que estructura la economía de opción, esto es, la posibilidad de que el contribuyente busque la alternativa fiscal que, dentro del ámbito de la legalidad, le permita reducir su coste fiscal. Afirma a este respecto el TSJ de Murcia en su Sentencia de 26 de enero de 2015 (NFJ057487) que «La opción de encarar la actividad empresarial como persona física, o como persona jurídica, es una opción legítima, amparada por la normativa mercantil y fiscal, y en la que el cálculo de los costes, también fiscales, puede ser importante (...) La economía de opción no persigue defraudar la ley, sino utilizar la forma jurídica que conlleva menor carga fiscal».

Por otra parte, y tal y como denuncia el tribunal, la regulación del conflicto en la aplicación de la norma resulta tan amplia como imprecisa, ya que a través de la misma el legislador coloca bajo sospecha la utilización de una forma jurídica con la finalidad de obtener un ahorro fiscal y sacrifica la legalidad tributaria y la seguridad jurídica, con un uso abusivo de conceptos jurídicos indeterminados. Añade asimismo el citado órgano judicial, por lo que interesa al objeto del presente trabajo, que «Hoy en día la situación habitual es la de un despacho colectivo de abogados, asesores y consultores en vez del despacho del abogado al uso, ya que la prestación de servicios jurídicos no puede limitarse en nuestros días a la intervención en un pleito. Por el contrario, el campo de los servicios profesionales se ha visto notoriamente ampliado, no siendo anómalo que tales servicios se presten por sociedades, sin que quepa confundir las prestaciones personales de un socio con las prestadas por una sociedad de servicios profesionales».

En opinión del TSJ de Murcia, uno de los principales parámetros susceptibles de ser tomados en consideración para considerar la concurrencia de simulación negocial en este ámbito ha de ser el relativo a la suficiencia de los medios personales y materiales para el desarrollo de la actividad en cuestión. No obstante, defiende el citado tribunal que «Actualmente, esos medios están perdiendo relevancia, puesto que la informatización de nuestra sociedad ha llegado al mundo empresarial, y a esas prestaciones de servicios profesionales, de tal modo que con ordenadores, correos electrónicos, bases de datos y archivos se pueden realizar actividades a través de una sociedad de este tipo, sin que estas tengan a su disposición medios de gran relevancia. Así, sus limitados medios no pueden conducir a la conclusión de que no realizan una actividad propia y distinta de la del socio».

III. RECAPITULACIÓN

En relación con la delimitación del concepto de rendimientos de actividades económicas establece la vigente regulación del IRPF introducida por la Ley 26/2014 que aquellos profesionales que tengan nómina en la sociedad en la que participan (sociedad que preste servicios de naturaleza profesional), si figuran de alta en el régimen de autónomos (por ejemplo, por ostentar el cargo de administrador) tendrán que calificar sus rendimientos como actividades económicas y no como rentas del trabajo, debiendo practicar la sociedad una retención del 18 o del 19 % sobre el importe de los rendimientos que satisfaga al contribuyente por la realización de

dichas actividades²⁵ incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE, hallándose como ya se ha señalado el contribuyente incluido a tal efecto en el RETA o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa a dicho régimen especial²⁶.

Ciertamente resulta llamativo el hecho de que la ley no exija que se trate de una sociedad que preste servicios profesionales, sino que deriven de la realización por parte del contribuyente de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE, debiendo tratarse por tanto de actividades que, en el supuesto de que fuesen ejercidas individualmente por el contribuyente, darían lugar a una situación de alta en el citado impuesto. Quedan en cambio excluidos aquellos supuestos de ejercicio por cuenta ajena de la profesión o asimilados, a pesar de que pueda tratarse de actividades objetivamente incluidas dentro de dicha Sección.

¿Qué criterio habría de adoptarse en relación con aquellos rendimientos obtenidos por sociedades que no prestan servicios profesionales pero que, sin embargo, satisfacen a sus socios rendimientos procedentes de la realización de dichas actividades?²⁷ Desde nuestro punto de vista, si bien a priori cabría estimar que dichos rendimientos quedarían asimismo incluidos dentro del ámbito de aplicación del artículo 27 de la LIRPF (siendo necesario en todo caso que dicho socio se halle encuadrado dentro del RETA o en una Mutualidad alternativa) si se considera que, de acuerdo con la vigente redacción del artículo 27 de la Ley 35/2006, únicamente tienen la consi-

²⁵ Téngase presente no obstante que, tal y como precisa el artículo 95.1 párrafo segundo del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF), tratándose de contribuyentes que inicien el ejercicio de actividades profesionales el tipo de retención será del 9% en el periodo impositivo de inicio de actividades y en los dos siguientes, siempre y cuando no hubieran ejercido actividad profesional alguna en el año anterior a la fecha de inicio de las actividades. Añade asimismo el citado precepto que «A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se considerarán comprendidos entre los rendimientos de actividades profesionales (...) los derivados del ejercicio de las actividades incluidas en las Secciones Segunda y Tercera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre». Cabe estimar no obstante que si el ejercicio de dichas actividades se viniese ya desarrollando con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva regulación no sería de aplicación el tipo de retención reducido. Finalmente el artículo 95.3 del RIRPF se encarga de precisar que «No se considerarán rendimientos de actividades profesionales las cantidades que perciban las personas que, a sueldo de una empresa, por las funciones que realizan en la misma, vienen obligadas a inscribirse en sus respectivos colegios profesionales ni, en general, las derivadas de una relación de carácter laboral o dependiente. Dichas cantidades se comprenderán entre los rendimientos del trabajo».

²⁶ De acuerdo con la vigente regulación introducida por la Ley 26/2014 señala la DGT en su contestación a Consulta V0294/2015, de 26 de enero (NFC053702), relativa a unos socios y administradores solidarios de una sociedad de responsabilidad limitada dedicada a la abogacía, siendo el cargo de administrador gratuito (si bien se preveía que dichos socios percibiesen retribuciones en concepto de administradores), desarrollando en todo caso estos las actividades propias de la sociedad, que en dicho supuesto se cumplían los requisitos relativos a la actividad, motivo por el cual en caso de cumplirse el requisito relativo a su inclusión por dichas actividades 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 las retribuciones satisfechas por dichos servicios tendrían la naturaleza de rendimientos de actividades económicas.

²⁷ Piénsese, por ejemplo, en el caso de un despacho de abogados con forma jurídica societaria en el que uno de sus socios es al mismo tiempo abogado, siendo abonados a este último sus honorarios correspondientes a su intervención en varios pleitos llevados por dicho despacho.

deración de rendimientos de actividades económicas aquellos que procedan de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE siempre y cuando, de cara a la realización de dichas actividades, el contribuyente se halle incluido (o deba estarlo con carácter obligatorio) en alguno de los regímenes especiales indicados con anterioridad, la conclusión final sería distinta, hallándose entonces dichos rendimientos fuera del ámbito de aplicación del artículo 27 de la LIRPF. Y es que en nuestra opinión el ámbito de aplicación de este último precepto queda reducido únicamente a aquellas sociedades profesionales a las que les resulta de aplicación la Ley 2/2007, concurriendo la obligación de darse de alta en alguno de los regímenes especiales previstos al efecto por el mero hecho de ejercer una actividad profesional²⁸.

Téngase presente además que la finalidad de la nueva regulación se concreta en la inclusión como rendimientos de actividades económicas de los obtenidos por las sociedades en las que se participa por el ejercicio de actividades profesionales, siempre que el contribuyente que la ejerza se halle incluido en alguno de los regímenes especiales establecidos al efecto, no concurriendo además las notas de ajenidad y de dependencia y residiendo en todo caso la capacitación profesional en sede del socio, dado que esta última resulta innata a la persona, siendo como tal intransferible²⁹. En efecto, la norma se refiere exclusivamente a aquellos rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE.

La nueva regulación incorporada a la Ley 35/2006 no exige que el contribuyente se encuentre dado de alta en la Sección Segunda del IAE, sino tan solo que realice de forma objetiva alguna de las actividades incluidas en la misma³⁰. Tampoco se requiere la concurrencia de ningún grado de participación en la sociedad de la que se perciban los rendimientos, al ser lo esencial, no la exis-

²⁸ Véase en este mismo sentido DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: «La nueva fiscalidad de los socios de sociedades profesionales», ob. cit., pág. 6.

²⁹ Ya en su día se encargó de precisar a este respecto la DGT mediante contestación a Consulta V1492/2008, de 18 de julio (NFC030726), que «(...) En ausencia de las notas 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». Por su parte, la jurisprudencia del TS [caso, entre otras, de la Sentencia de 7 de noviembre de 2007 (NSJ031829)] manifestó al respecto que, tratándose de servicios profesionales, la calificación de los contratos no depende de cómo hayan sido denominados por las partes contratantes, sino de la configuración efectiva de las obligaciones asumidas en el acuerdo contractual y de las prestaciones que constituyen su objeto. Y a tal efecto concluyó el Alto Tribunal en el citado pronunciamiento que «En el contrato de arrendamiento de servicios el esquema de la relación contractual es un genérico intercambio de obligaciones y prestaciones de trabajo con la contrapartida de un "precio" o remuneración de los servicios. En el contrato de trabajo dicho esquema o causa objetiva del tipo contractual es una especie del género anterior que consiste en el intercambio de obligaciones y prestaciones de trabajo dependiente por cuenta ajena a cambio de retribución garantizada. Así, pues, cuando concurren, junto a las notas genéricas de trabajo y retribución, las notas específicas de ajenidad del trabajo y de dependencia en el régimen de ejecución del mismo nos encontramos ante un contrato de trabajo, sometido a la legislación laboral».

³⁰ De este modo habrá que entrar a diferenciar entre aquellos supuestos en los que tenga lugar el ejercicio individual de la actividad (que exigirán estar dado de alta) y aquellos otros en los que tenga lugar el ejercicio en común de la misma (que no requerirán estar dado de alta).

tencia de un control efectivo, sino la realización de actividades profesionales por las que se deba estar incluido en alguno de los regímenes especiales previstos. A nuestro juicio este aspecto ha de ser valorado positivamente, ya que no creemos que constituya un criterio esencial el grado de participación, adquiriendo en cambio una mayor relevancia el criterio consistente en determinar a quién se ha de imputar el ejercicio de la actividad (si a la sociedad o al socio).

En todo caso quedan fuera del ámbito de aplicación del artículo 27 de la LIRPF aquellas sociedades que desarrollan actividades de naturaleza exclusivamente empresarial, con independencia de que el socio de aquella que perciba rendimientos de la misma se halle encuadrado en el RETA en atención a su grado de control efectivo.

Por otra parte, ¿resulta de aplicación el artículo 27 de la LIRPF a las entidades en régimen de atribución de rentas? A nuestro juicio la respuesta a la citada cuestión ha de ser negativa. Dicho precepto no ha de ser aplicable a las sociedades civiles de profesionales, regidas por el régimen especial recogido en los artículos 86 a 90 de la LIRPF. Tal y como se encarga de precisar el artículo 88 de la citada ley, «Las rentas de las entidades en régimen de atribución de rentas atribuidas a los socios, herederos, comuneros o partícipes tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan para cada uno de ellos».

Ahora bien sin perjuicio de lo anterior se ha precisar a este respecto que, con efectos desde el 1 de enero de 2016, las sociedades civiles con objeto mercantil y personalidad jurídica deberán designar un administrador de la misma cuya retribución tendrá la consideración de gasto deducible, de acuerdo con lo previsto en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades. Con carácter adicional aquella retribución que perciban los socios de la citada sociedad por el desarrollo de funciones distintas a las de director general, gerente o alto directivo tendrá la consideración de rendimientos del trabajo.

IV. LA INCIDENCIA DEL RÉGIMEN DE LAS OPERACIONES VINCULADAS EN EL ÁMBITO DE LAS SOCIEDADES PROFESIONALES CON ANTERIORIDAD A LA APROBACIÓN DE LA LEY 27/2014

Por lo que interesa al IS, históricamente se han tratado de corregir las eventuales disfunciones existentes a través de las operaciones vinculadas, estableciéndose un régimen de valoración que partía de estimar como valor normal de mercado el señalado por entidades que efectivamente se dedicaran a la actividad profesionales y no a la mera gestión patrimonial. Concretamente declaraba el artículo 16.7 de la antigua Ley 43/1995 que «En todo caso, se entenderá que la contraprestación efectivamente satisfecha coincide con el valor normal de mercado en las operaciones correspondientes al ejercicio de actividades profesionales o a la prestación de trabajo personal por personas físicas a sociedades en las que más del 50% de sus ingresos procedan del ejercicio de actividades profesionales, siempre que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades».

De este modo se exigían unos requisitos relativos a ingresos cuantitativos (50% de ingresos) y cualitativos (que procediesen del ejercicio de actividades profesionales), debiendo disponerse además de los medios (personales y materiales) necesarios para ejercer dichas actividades. Quedaba así configurada una presunción *iuris et de iure* de que la valoración de los servicios socio-sociedad venía determinada por el valor de mercado sobre la base de reunir determinadas condiciones objetivas la sociedad. De alguna manera tales requisitos objetivos contribuían a dotar de una mayor seguridad a la determinación siempre incierta del valor de mercado, pudiendo efectuarse a la luz de la citada regulación las siguientes reflexiones: de una parte, la supresión de la anterior especialidad existente en el trato de la renta de tales sociedades en relación a la transparencia fiscal; y, de otra, el establecimiento de una singularidad en la valoración de sus operaciones vinculadas, vinculándose el régimen de transparencia fiscal con la regulación de las operaciones vinculadas para esa realidad determinada, con la consabida supresión de la anterior especialidad del régimen de transparencia para actividades profesionales e introduciéndose otra en el seno de las operaciones vinculadas.

Con posterioridad, sin embargo, con efectos desde el 1 de diciembre de 2006 desapareció esa presunción legal al amparo de la redacción otorgada al citado precepto del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobaba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, estimándose así que la retribución del socio profesional debe corresponder al valor de mercado, no precisándose sin embargo criterio alguno destinado a determinar el valor de mercado en estos casos, ni presunción alguna. Dicha Ley 36/2006 introdujo pues una importante novedad al quedar derogada la citada previsión, equiparándose así su tratamiento al de cualquier otra operación vinculada. Con ello las exigencias de documentación genéricas pasaron a ser de aplicación, si bien la concreta realidad de tales entidades (de escaso volumen de negocio y características singulares) precisaba de una consideración específica que aumentase su seguridad y que contribuyera a suavizar los costes indirectos generados.

Fue el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, de modificación del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), aprobado como es sabido mediante Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, al objeto de adaptarlo a las previsiones de la Ley 36/2006 en materia de operaciones vinculadas, el encargado de otorgar una nueva redacción al artículo 16.6 del RIS, introduciéndose una presunción (que, desde nuestro punto de vista, debería haberse incorporado al texto legal, como finalmente ha terminado sucediendo) en virtud de la cual únicamente se presume que el valor pactado por las partes es el de mercado en aquellos supuestos en los que un socio profesional, persona física, preste servicios a la sociedad en la que participe, cumpliéndose cumulativamente los siguientes requisitos: la entidad debía ser una empresa de reducida dimensión, siendo su cifra de negocios en el periodo impositivo anterior inferior a 8 millones de euros (cifra posteriormente elevada a 10 millones de euros tras la modificación introducida por el RDL 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo); más del 75% de los ingresos de la sociedad en el ejercicio debían proceder del desarrollo de la actividad profesional; la entidad debía contar con medios materiales y humanos para desarrollar su actividad (al margen de que estos pudieran consistir en una mínima capacidad intelectual); y, por último, el resultado del ejercicio, antes de deducir la retribución de los socios profesionales, debía ser positivo.

Así las cosas el citado Real Decreto 1793/2008 posibilitó la configuración en el artículo 16.6 de una regla específica destinada a la determinación del valor de dichas operaciones, pretendiéndose con ello establecer una cierta objetivación en la determinación del valor de mercado, a la vez que se eliminaron algunos costes de gestión indirecta originados en las tareas de documentación.

Ya en la exposición de motivos del citado Real Decreto 1793/2008 se adoptaron una serie de criterios destinados a estructurar la documentación exigida y relativos a la configuración de las obligaciones formales, al principio de minoración del coste para los obligados tributarios y a la garantía de la actividad de comprobación por parte Administración tributaria. Asimismo se adoptaron otros criterios de aplicación o exigencia establecidos en función de las características de los grupos empresariales y del potencial riesgo de perjuicio económico que pudiera llegar a originarse a la Hacienda Pública.

A tal efecto se afirmaba en la citada exposición de motivos, aludiéndose al régimen de obligaciones de documentación establecido, lo siguiente: «En la configuración de estas nuevas obligaciones se ha ponderado la necesidad de garantizar la actividad de comprobación de las operaciones vinculadas por parte Administración tributaria y el principio de minoración del coste de cumplimiento para los obligados tributarios. Así, la exigencia de las obligaciones de documentación se ha modulado en función de dos criterios: las características de los grupos empresariales y el riesgo de perjuicio económico para la Hacienda Pública, de tal forma que para las empresas de reducida dimensión y para las personas físicas se simplifican al máximo estas obligaciones salvo que se refieran a operaciones de especial riesgo, en cuyo caso se exige la documentación correspondiente a la naturaleza de las operaciones de que se trate. Finalmente, no se exige documentación alguna en relación con operaciones en las que el riesgo fiscal es reducido».

Al amparo de la citada regulación se advertía ya, de entrada, de la existencia de un especial interés en garantizar la actividad de comprobación entendida como criterio indicativo de la privatización de la misma que supone la prueba tasada, tomándose asimismo en consideración a este respecto el riesgo de perjuicio económico. En cambio, parecía omitirse otro de los efectos igualmente perseguido, como es el relativo al establecimiento de un criterio de imputación mínima a los socios profesionales.

Por otra parte, la retribución de los socios profesionales ha de determinarse en función de la contribución de los mismos a la buena marcha de la sociedad, debiendo constar por escrito los criterios cualitativos y cuantitativos aplicables. Dicha retribución no podía ser inferior al doble del salario medio de los empleados de la sociedad con funciones análogas a las de los socios profesionales. Y, no existiendo ese rango de empleados, no podría resultar inferior al doble del salario medio anual del conjunto de contribuyentes previsto en el artículo 11 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF), quedando fijado el mismo a partir del 1 de enero de 2008 en 22.100 euros anuales.

El régimen establecido por el artículo 16.6 del RIS se caracterizaba por la concurrencia de los siguientes aspectos. En primer lugar, se trataba de un régimen específico que aparecía determinado (al margen de la relación de vinculación existente) por la prestación de servicios de una persona física que es socio profesional a una entidad que posee determinadas características eco-

nómicas. La sociedad profesional de referencia no es la que recibe tal calificación con arreglo a la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de Sociedades Profesionales, sino que aparece definida por otras consideraciones, básicamente económicas. Así, desde la perspectiva de su ámbito de aplicación lo esencial era la prestación de servicios profesionales por un socio, persona física, y no la condición de profesional de la sociedad. Se trataba por tanto de una realidad acotada por la concurrencia de un presupuesto de aplicación, como es la condición subjetiva del prestador. A tal presupuesto concurrían una serie de requisitos, sobre todo de la entidad y su resultado económico, tanto genéricos como particulares, los cuales debían cumplirse en todo caso.

Se trataba, en segundo término, de un régimen adocumetal y objetivador cuya virtud, en principio, residía en disminuir los costes indirectos que podían llegar a producirse. Ahora bien, ha de quedar claro que ni se suprimían todas las obligaciones documentales ni únicamente se perseguía evitar costes indirectos. De este modo, con la finalidad de justificar la retribución de los socios profesionales se exigía la constancia documental de los criterios que determinan la contribución a la actividad de la sociedad. Tenía lugar así el surgimiento de una objetivación derivada, principalmente, de la composición y asignación de los rendimientos de la entidad, lo que posibilitaba determinar la valoración. En cierta medida nos hallábamos ante un mecanismo indirecto de valoración con base en el cual resultaba posible apreciar que lo pretendido no solamente era valorar, sino asignar unos rendimientos a los socios.

En tercer lugar, constituía un régimen alternativo al general únicamente aplicable a concretas prestaciones, planteándose como una solución *ad hoc* a una realidad específica muy acotada que precisa un tratamiento propio y singular. Ahora bien la aplicación de dicho régimen no eliminaba la vigencia del general, cuya aplicación o no tiene capacidad de decidir el obligado. Se le dotaba así de un poder de configuración jurídica para aquel supuesto en el que se cumpliesen determinados requisitos normativos a los que posteriormente tendremos ocasión de referirnos.

Dicho régimen se presentaba además como un régimen opcional para el obligado, que no para la Administración. Del mismo resultaba una prueba plena esgrimible por el obligado del valor de mercado, cuyas pautas normativas aseguraban una eficacia respecto a terceros (la Administración) que vedaba la posibilidad de ulteriores correcciones. A tal efecto debía cumplirse un conjunto de requisitos de forma cumulativa, ya que en caso de no hacerlo no podría esgrimirse eficazmente ante la Administración dicho valor, pudiendo esta efectuar la corrección. Ahora bien, no todo incumplimiento presentaba la misma eficacia. Incluso cabía la posibilidad de que el obligado probase el valor de mercado de acuerdo con el régimen general de documentación. No obstante, tal y como posteriormente analizaremos al referirnos a los requisitos que debían cumplirse, la opción por dicho régimen solo resultaba posible y eficaz a partir de un umbral mínimo de renta –el doble del salario medio anual–. Por tanto se descartaba a un buen número de pequeñas sociedades profesionales a las que previsiblemente estaba dirigida dicha regulación.

Por último, nos hallábamos ante un régimen de valoración *ex post* efectuado una vez finalizado el ejercicio, y por los cálculos que se demandaban. No podía saberse de manera previa la correlación exigida entre retribuciones y gastos, ya que podría suceder que dichos gastos no fue-

sen superiores a los ingresos. Precisamente este carácter le dotaba de una cierta subsidiariedad en su aplicación, a no ser que partiese de alguna de las siguientes premisas. La primera, que se tratase de unas estructuras económicas muy consolidadas cuyos resultados se reiteraran, en donde no parecían plantearse situaciones conflictivas. Se apreciaría tal orientación cuando se exigiese unos resultados positivos, antes de deducir las retribuciones de los socios. Dicho planteamiento podía representar un grave desincentivo a las formas colegiales de actuación para momentos críticos, para actividades iniciales o ante la situación de inseguridad propia de muchos mercados. La segunda, que se partiese de la base de que, en caso de pérdidas, la sociedad renunciara a deducirse los gastos necesarios para poder aplicar este régimen ya que, de otro modo, cabría la posibilidad de que se produjese la aplicación de las correspondientes sanciones.

¿Resultaban esgrimibles tales razonamientos? Desde nuestro punto de vista la respuesta a la citada cuestión había de ser negativa. Piénsese que en otro caso se estaría generando una cierta inseguridad en su aplicación, al tener que entrar a dilucidar acerca de la proporcionalidad que, en un futuro, deba existir entre las retribuciones y los gastos, teniendo presente a este respecto que lo evaluado no sería el valor de mercado, sino otros criterios que tienen que ver con la imputación de las rentas de la actividad profesional a los socios y que el análisis de sus requisitos nos permite terminar de dilucidar.

Dentro del artículo 16.6 del RIS se establecía una serie de requisitos concretos que debían cumplirse cumulativamente para considerar que el valor convenido en la prestación del servicio coincidía con el valor de mercado. Siguiendo en este punto a SÁNCHEZ HUETE³¹, dichos requisitos podían agruparse en dos grandes bloques, de eficacia diversa: los requisitos genéricos, que aludían a caracteres de la entidad; y los requisitos particulares, que se referían a la concreta retribución del socio profesional.

Los requisitos de carácter genérico posibilitaban evaluar de manera conjunta a la entidad, así como la retribución global por la prestación de servicios efectuadas a los socios. El eventual incumplimiento de cualquiera de ellos determinaría que ninguno de los socios pudiera acreditar que el valor convenido coincide con el valor de mercado. En cambio, incumplir los requisitos particulares, relativos a la concreta retribución de cada socio, suponía únicamente la no determinación de dicho valor de mercado respecto de alguno o algunos de ellos.

Dentro de los criterios genéricos cabía diferenciar, a su vez, entre los exigidos a la entidad y los propios del conjunto de las retribuciones. En relación con los primeros, se requería que la entidad fuese real y que no excediese de un determinado volumen de negocio. La realidad de la entidad se verifica por la concurrencia de unos medios materiales y humanos, si bien coincidimos con FALCÓN Y TELLÁ³² en que los medios personales y materiales que las sociedades pro-

³¹ SÁNCHEZ HUETE, M. A.: «Operaciones vinculadas y sociedades profesionales. Desenfoques y efectos», *Quincena Fiscal*, núm. 10, 2010, pág. 57.

³² FALCÓN Y TELLÁ, R.: «Las sociedades profesionales (II): la existencia de medios en la sociedad y la naturaleza de los servicios prestados por el socio», *Quincena Fiscal*, núm. 19, 2009, pág. 9. A este respecto estimó por ejemplo la DGT me-

fesionales necesitan para ser consideradas como tal son prácticamente nulos, siendo suficiente a este respecto con la concurrencia de la capacidad intelectual del profesional, y resolviéndose los restantes a través de mecanismos de subcontratación. No parece, además, que pueda afirmarse la existencia de una apariencia ficticia, es decir, de una simulación, de manera tal que proceda la aplicación de las medidas correctivas propias de la responsabilidad fundamentadas en el levantamiento del velo, en lugar de acudir al régimen de las operaciones vinculadas.

Igualmente resultaba exigible que la sociedad no superara un determinado volumen económico. Y, a tal efecto, tenía lugar una remisión al régimen especial del IS que regula los incentivos fiscales para la empresa de reducida dimensión concretado por aquel entonces, como ya se ha indicado, en el hecho de poseer una cifra de negocios inferior a 8 millones de euros (posteriormente incrementada hasta 10 millones de euros).

Junto a los anteriores requisitos destacaba el relativo a la exigencia de que se tratase de una entidad profesional, concretándose dicha calificación en función de una concreta estructura de ingresos. Concretamente, se exigía que sus ingresos tuviesen una determinada composición, a saber, que más del 75 % de los mismos procedieran del ejercicio de actividades profesionales. La aplicación de dicho régimen no se realizaba por el carácter profesional de la sociedad, sino por la composición de su renta. Así, por ejemplo, la mención efectuada a dicha entidad no se circunscribía a las sociedades profesionales de la Ley 2/2007, de 15 de marzo. Se trataba, a nuestro juicio, de una calificación estrictamente tributaria de carácter omnicomprendivo, donde lo determinante para la aplicación de dicho régimen era la prestación de servicios profesionales por un socio persona física y no, por el contrario, la condición de profesional de la sociedad. De hecho, al amparo de lo dispuesto en los artículos 16.6 del RIS y 16 del antiguo TRLIS la aplicación de dicho régimen se proyectaba igualmente sobre organizaciones que no constituyen personas jurídicas³³.

Analicemos a continuación los requisitos relativos a las retribuciones de los socios en su conjunto. Tal y como establecía el artículo 16.6 del RIS, se requería la concurrencia de una estructura de resultados de la actividad económica de la sociedad, aludiéndose concretamente a dos exigencias. En primer lugar, debía darse una determinada composición de los resultados, ya que las retribuciones de todos los socios debían tener una determinada correlación con los gastos. Concretamente los resultados del ejercicio de la actividad de la entidad debían ser positivos, antes de deducir dichas retribuciones. En definitiva, se precisaba que los ingresos menos los gastos (excluyendo el importe de las retribuciones de los socios profesionales) fuesen positivos³⁴.

dante contestación a la Consulta V1761/2009, de 27 de julio (NFC034806), relativa a un agente de publicidad colegiado que prestaba servicios de intermediación en dicho sector a través de su sociedad, que cabía considerar como medios humanos y materiales suficientes los prestados por su socia única, un despacho en su vivienda habitual y un teléfono móvil.

³³ Téngase presente que podrían llegar a existir profesionales que prestasen servicios en sociedades calificadas como tales por la Ley 2/2007 o en otro tipo de entidades que no lo sean, aplicándose en ambos casos el mismo régimen.

³⁴ A este respecto, como es lógico, por «gastos» debían entenderse los deducidos de la mención del artículo 14 del antiguo TRLIS, esto es, los necesarios relacionados con la actividad económica. ¿Habrían de quedar incluidos dentro de estos

En segundo término, se requería una determinada distribución de los resultados, ya que las retribuciones de los socios no podían ser inferiores al 85 % del resultado positivo del ejercicio antes de restar dichas retribuciones, quedando no obstante excluida de tal mención de retribución la consideración de los eventuales dividendos. Así las cosas se eliminaba la posibilidad de que pudiera tratarse de una sociedad de mera tenencia de bienes, ya que como máximo el 15 % del resultado positivo provendría de una actividad no profesional.

La sociedad de que se tratase debía satisfacer de manera efectiva en forma de retribución más del 85 % de su resultado positivo. Adviértase de que, al establecerse la necesidad de repartir la mayor parte de los beneficios, se estaba exigiendo imputar las rentas, de manera análoga a aquello que sucedía con el extinto régimen de transparencia fiscal, si bien cabía efectuar a este respecto determinadas precisiones. Por ejemplo, dicho requisito resultaba ajeno a la determinación del valor de mercado, hallándose directamente conectado con el establecimiento de un régimen de imputación directa de los beneficios de la sociedad a los socios. Ahora bien, tal y como ha precisado GARCÍA NOVOA³⁵, se trataba de una imputación decidida por la entidad, teniendo en consideración la cuantía de las retribuciones que debía asignar, de manera que si no lo efectuara de dicho modo se corría el riesgo de que la Administración procediese a ajustar el resultado. Era por tanto la propia entidad la que, al objeto de evitar los riesgos de los ajustes y la imposición de las sanciones, distribuía los beneficios.

Por lo que respecta a los criterios particulares, a través de los mismos se estaba haciendo referencia a las condiciones que cada uno de los socios profesionales debía cumplir para que la valoración se considerara acorde a la de mercado. Se originaba así un juicio individualizado respecto de cada uno de los socios. Y, en el supuesto de que uno de ellos no reuniese dichos requisitos, ello no obstaría para que otros sí lo hiciesen.

¿Cuáles eran los dos criterios rectores establecidos al efecto? Básicamente dos: uno destinado a que la contribución de los socios profesionales fuese eficaz a la marcha de la sociedad (criterio de carácter documental); y otro referente a los eventuales asalariados que realizasen análogas funciones (criterio de carácter comparativo). Mientras el primero de ellos procura que no se retribuya más de lo que corresponda a su aportación a la marcha de sociedad, el segundo limita el que no se cobre menos.

El servicio prestado por el socio profesional debía ser eficaz en la prosecución del objeto social y proporcionado según los criterios retributivos señalados. A tal efecto su contribución a

gastos las amortizaciones? En nuestra opinión la respuesta a dicha cuestión habría de ser negativa ya que, de cara a la deducción de estas, se siguen unas reglas específicas, poseyendo una denominación y un tratamiento separado. En cambio, dentro de estos gastos sí que habría que incluir la retribución de los trabajadores de la entidad los cuales, a pesar de que realicen funciones análogas, no son socios profesionales vinculados. Y es que en dicho ámbito, y al objeto de evitar el desarrollo de una comprobación administrativa, podrían llegar a producirse determinadas distorsiones tales como la renuncia a la deducción de gastos para poder aplicar dicho régimen. En todo caso los principales gastos habrán de serlo las retribuciones de los socios, admitiéndose únicamente después de su aplicación los resultados negativos de la entidad.

³⁵ GARCÍA NOVOA, C.: «La necesaria modificación de la regulación de las operaciones vinculadas», *Quincena Fiscal*, núm. 1, 2010 (consultado en www.aranzadigital.es).

la buena marcha de la sociedad se valora según criterios básicamente cualitativos previamente documentados. Y, a pesar de que la constancia de tales aspectos podrá ser genérica, habría de ser suficiente para determinar una valoración de los servicios recibidos. Dichos servicios han de quedar destinados a cumplir los objetivos propios de la entidad, no debiendo tratarse de retribuciones estratégicas³⁶. Adicionalmente se dotaba de una eficacia y de protección reforzada a dicho requisito, ya que su incumplimiento, en tanto que constituyese parte de la obligación de aportación de documentación fiscal, podría originar una sanción.

Al amparo del criterio cuantitativo al que anteriormente se hecho referencia debía compararse la retribución del socio profesional con la de los asalariados que realizasen funciones análogas, de manera que no fuese inferior en dos veces su salario medio. Por «funciones análogas» debía entenderse, además de la semejanza en las tareas³⁷, la semejanza en la dedicación y periodicidad. Y, en el supuesto de que no existiesen asalariados a comparar de manera subsidiaria, se exigía que la retribución no fuese inferior a dos veces el salario medio anual del conjunto de los contribuyentes.

Con carácter general tuvo lugar la sustitución de la obligación documental general por otra consistente en justificar que se cumplieran los requisitos, convirtiendo lo que constituía un informe en un conjunto de pruebas³⁸ y no pudiendo efectuarse dicha actividad hasta que no se inicie la comprobación administrativa. El referido informe documental se sustituyó así por otro en el que se hiciese constar: la identificación de las personas o entidades y de las operaciones; y la declaración formal de que se verificaban el conjunto de requisitos establecidos en el artículo 16.6 del RIS³⁹.

³⁶ A la exigencia de dicha documentación se refirió ya en su día el artículo 10.2 de la Ley 2/2007, de conformidad con el cual «Los sistemas con arreglo a los cuales haya de determinarse periódicamente la distribución del resultado podrán basarse en o modularse en función de la contribución efectuada por cada socio a la buena marcha de la sociedad, siendo necesario en estos supuestos que el contrato recoja los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables».

³⁷ En relación con esta semejanza de circunstancias señaló el TS en su Sentencia de 6 de febrero de 2008 (NFJ028277) que, tratándose de operaciones vinculadas, resulta adecuada la práctica del ajuste siempre y cuando se cumpla el requisito de la equiparación (en el presente caso de los productos) atendiendo al precio existente en varias empresas del mercado, a pesar de que sean pocos los sujetos pasivos intervinientes. En esta misma línea pueden consultarse las SSAN de 4 de julio de 2002 (NFJ014063), en la que se afirma que «En operaciones vinculadas la valoración a precios de mercado exige que se trate de operaciones homogéneas y, demostrado que el precio fue superior, no procede incrementarlo en los intereses presuntos por precio aplazado», de 1 de febrero de 2001 (NFJ010531), en la que se señaló que «En operaciones vinculadas es obligado atender a circunstancias similares que no se dan entre ventas en exclusiva de la matriz y ventas de otros productos» y de 12 de febrero de 2000, afirmándose en este último pronunciamiento que «En préstamos vinculados es obligado que la Administración pruebe el interés de un mercado concreto similar en el tiempo y en el espacio, sin que se admita aplicar un tipo legal sin otra motivación».

³⁸ Véase, en este sentido, BADÁS CEREZO, J.: «Simplificación de las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas», *Revista de Información Fiscal*, núm. 101, 2010, pág. 51.

³⁹ Tuvo lugar por tanto un cambio de naturaleza en la documentación prevista el cual, sin embargo, solo se refería a las prestaciones de servicios profesionales efectuadas entre socio y sociedad, afectando únicamente a las operaciones vinculadas de dicha naturaleza. Ahora bien si entre el socio y la sociedad se realizase cualquier otro tipo de operación vinculada distinta de la prestación de servicios profesionales las obligaciones de documentación aplicables serían las generales.

Se establecía pues un umbral mínimo de ingresos que determinaba la aplicación de dicho régimen. Ahora bien, ¿Qué sucedía en el supuesto de que no se alcanzase dicho mínimo? En tal caso las sociedades de escasa renta no podían acogerse a la opción que le ofrecía dicha regulación, pudiendo llegar a originarse una cierta discriminación por el hecho de no poseer rentas, al no poder optar por un régimen de valoración que dote de seguridad y que evite los costes de gestión del régimen general.

En definitiva, de lo que se trata es de una valoración de cada socio, no de cada una de las operaciones. Y, dado que los citados criterios establecían, con carácter global y para el ejercicio en cuestión, que la aportación y retribución del socio fuese o no acorde al mercado (no tratándose de juicios concretos de cada una de sus operaciones), podía llegar a producirse la coexistencia de operaciones valoradas con arreglo a mercado con otras que no lo estuviesen, siendo el resultado de todas ellas las que merecen una sola calificación.

Repárese, por otro lado, en el hecho de que la delimitación efectuada de la sociedad profesional no coincidía con la realizada por la Ley 2/2007. Adoptaba concretamente el legislador un concepto expansivo y abierto que permitía acoger a entidades que podrían no tener la consideración de sociedad profesional según tal normativa, calificándose a la sociedad profesional por el resultado económico, no por la composición del capital o por el objeto de la misma.

Siendo valoradas las prestaciones del profesional concurría una variable de difícil resolución, en la medida en que tenía lugar una estimación de tareas donde la cualidad personal poseía gran importancia. Y es que, tal y como declarase el TJUE en su Sentencia de 11 de octubre de 2001 [As. C-267/99 (NFJ011214)], refiriéndose a las actividades profesionales «Tienen un marcado carácter intelectual, que requieren una calificación de nivel alto y que están sometidas habitualmente a una reglamentación profesional precisa y estricta. Debe añadirse que, en ejercicio de tal actividad, el factor personal es especialmente importante y que dicho ejercicio presupone, de cualquier modo, una gran autonomía en el cumplimiento de los actos profesionales».

En la práctica, la ausencia de parámetros comparativos de servicios en los que adquieren una gran relevancia las cualidades personales contribuye a dotar de una considerable inseguridad y dificultad a su valoración.

Por otra parte, la exigencia de que las retribuciones de los socios profesionales no resultaran inferiores al 85 % del resultado positivo de la entidad conllevaba una imputación directa al IRPF como renta, suponiendo la existencia de una imputación mínima, la cual habría de ser en todo caso positiva. Cabe plantearse, a este respecto, hasta qué punto dicho tratamiento en el ámbito de las operaciones vinculadas implicaba el retorno a la aplicación de una especie de técnica de transparencia fiscal para las sociedades profesionales, al pretenderse que fuese dentro del impuesto propio del socio donde la renta acabara siendo gravada⁴⁰.

⁴⁰ Debe precisarse no obstante que, a diferencia de lo que sucedía en el extinto régimen de la transparencia fiscal, en el que se imputaban los beneficios estuvieran o no distribuidos, en el presente caso se obligaba a su imputación como

En cierta medida el citado régimen establecido se planteaba como un mecanismo objetivo de determinación del precio de mercado que, si bien ahorraba costes indirectos de gestión, planteaba algunos defectos que incidían sobre dicha apariencia, tales como que la preocupación principal no era fijar los precios de mercado sino la imputación de los resultados sociales a los socios personas físicas o el hecho de que se adoptara una perspectiva preventiva respecto de sociedades instrumentales de manera reiterativa e innecesaria, ya que en las operaciones vinculadas se partía de la propia realidad social. Dichas operaciones, por lo que a los socios profesionales se refiere, terminaban configurándose como una institución heterogénea e híbrida al posibilitar la consecución de finalidades diversas a la propia de valoración, condicionándose la voluntad de la entidad bajo pena de la admonición de los efectos negativos tributarios y sancionadores. Tuvo lugar así la configuración de una regulación que perseguía, más que entrar a valorar una concreta operación, evitar prácticas elusivas, pudiendo llegar a quedar vulnerada la voluntad de la sociedad.

Pues bien, cumpliéndose los requisitos anteriormente indicados se presumía que la retribución del socio era la normal de mercado cuando esta representase, al menos, el 85 % del resultado del ejercicio previo a la deducción de tal retribución. La base sobre la que debía aplicarse el referido 85 % habría de adaptarse con la finalidad de excluir el rendimiento derivado de inversiones que pudiera haber realizado la sociedad, incluso aunque se hubiesen financiado con la renta derivada de los servicios profesionales facturados. Y, en sentido inverso, no podían deducirse los gastos, incluida la amortización, derivados de la adquisición de elementos patrimoniales adquiridos para satisfacer las necesidades personales del socio y su familia⁴¹.

Adviértase, no obstante, de que la presunción anteriormente indicada, y que se proyecta sobre la determinación de la renta, únicamente opera en favor de los socios ya que, cumpliéndose los requisitos de la misma, queda excluida la posibilidad de ajustes por la Inspección en función del valor de mercado. Y ello con independencia de que, en el supuesto de que el conjunto de

retribución so pena de no considerar acorde al mercado la valoración de las prestaciones. Y mientras que, al amparo del régimen de la transparencia fiscal, se pretendía evitar el uso exclusivamente fiscal de la persona jurídica (ya fuera porque poseyese un tipo menor para determinadas rentas, por permitir un régimen mayor de gasto deducible o por posibilitar prácticas para diferir rentas o alterar su imputación, originándose a tal efecto un levantamiento del velo a efectos fiscales con el fin de contemplar y tratar directamente la realidad del sustrato societario, prescindiéndose así de cualquier decisión autónoma de la entidad para determinar la estructura de sus resultados y su distribución), en virtud del presente mecanismo la sociedad debía decidir la retribución de los socios profesionales, si bien esta aparecía condicionada al ser positiva y exigírsele unos mínimos cuantitativos. No se trataba de una decisión libre ya que, en caso contrario, operarían los ajustes tributarios y se generarían los riesgos de imponer una sanción, al bastar la mera inexactitud documental.

⁴¹ De este modo parece razonable estimar que pudiera utilizarse la sociedad profesional como sociedad de mera tenencia de bienes, facturando el socio profesional (o, en su caso, el conjunto de socios) a la sociedad y declarando como rendimiento profesional (o del trabajo) al menos el 85 % del resultado derivado de la actividad profesional canalizada a través de aquella. Ahora bien en el supuesto de que, por ejemplo, la vivienda del socio o de sus familiares estuviese a nombre de la sociedad, la utilización de la misma supondría también una operación vinculada que exigiría la facturación por la sociedad de un alquiler de mercado, sin que tal alquiler pueda computarse para calcular la base sobre la que se aplique el 85 %.

los socios no llegase al 85 %, pueda excluirse también la regularización administrativa probando que las retribuciones aplicadas responden a criterios de mercado de acuerdo con lo previsto en los métodos generales de valoración de las operaciones vinculadas⁴².

En resumen, puede llegar a suceder que el obligado tributario estime que el valor convenido coincide con el valor normal de mercado tratándose de una prestación de servicios efectuada por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada. Ahora bien, tal y como establecía el último apartado del artículo 16 del RIS (que dotaba de un especial tratamiento a las relaciones vinculadas existentes entre aquellas sociedades que prestan servicios profesionales y sus socios) para ello sería necesario el cumplimiento de las siguientes condiciones. En primer lugar, que la entidad fuese una de las previstas en el antiguo artículo 108 del TRLIS, así como que más del 75 % de sus ingresos del ejercicio procediesen del desarrollo de actividades profesionales, contando con los medios materiales y humanos adecuados y siendo positivo el resultado del ejercicio previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios.

En segundo término, sería necesario que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios a la entidad no fuese inferior al 85 % del resultado previo anteriormente indicado. Y, finalmente, se requeriría que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales cumpliera los siguientes requisitos: que se determinara en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la sociedad, figurando por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables; y que dicha cuantía no resultara ser inferior a dos veces el salario medio de aquellos asalariados de la sociedad que cumplieran funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de estos últimos la cuantía de las citadas retribuciones no podría ser inferior a dos veces el salario medio anual del conjunto de contribuyentes previsto en el artículo 11 del RIRPF. Ha de precisarse no obstante que el incumplimiento de este último requisito en relación

⁴² Véase a este respecto FALCÓN Y TELLÁ, R.: «Las sociedades profesionales (I): aplicación del régimen de operaciones vinculadas», ob. cit., pág. 14, para quien la referida exclusión de ajustes cuando se aplica la citada presunción o cuando el importe cobrado por el socio se ajusta al valor de mercado de los servicios profesionales prestados resultaría igualmente aplicable en aquellos casos en los que nos hallamos ante una «cadena» de sociedades profesionales; en palabras del citado autor «Se trata de los supuestos en que existe una sociedad X con varios profesionales, los cuales participan en dicha sociedad X a través de otras sociedades también profesionales (A, B, C, etc.), cuyo capital pertenece en exclusiva a cada uno de los profesionales (o a estos con sus familiares directos), de modo que la sociedad X factura a los clientes finales, y las sociedades profesionales de cada socio (las llamadas en la nota de Inspección sociedades interpuestas) facturan a su vez a la sociedad X. En estos casos también se aplica la presunción, si bien entiendo que la misma no puede quedar diluida como consecuencia de la cadena de sociedades profesionales. Por tanto, si la sociedad X cumple los requisitos de ser de reducida dimensión, que más del 75 % de sus ingresos procedan de actividades profesionales, etc., y la cantidad que llega efectivamente a los profesionales (socios de A, B, C, etc.) supera el 85 %, resulta de aplicación la presunción reglamentaria. Es decir, el 85 % deberá calcularse en estos casos sobre la base del resultado contable de la sociedad X, antes de los pagos realizados a las sociedades A, B, C, etc., y dicho 85 % debe alcanzarse, para que se aplique la presunción, por los profesionales (personas físicas), sin que baste que las sociedades de estos alcancen tal porcentaje».

con alguno de los socios-profesionales no impediría la aplicación de lo previsto al efecto respecto de los restantes socios-profesionales.

Mediante Sentencia de 13 de octubre de 2010 (NFJ040877) declaró el TS, al hilo de la determinación del valor de mercado de las prestaciones de servicios realizadas por socios profesionales a entidades vinculadas, que el citado artículo 16.6 del RIS, relativo como hemos visto a las prestaciones de servicios realizadas por socios profesionales a entidades vinculadas, en su redacción otorgada por el Real Decreto 1793/2008, establecía un sistema de valoración simplificado aplicable a empresas de reducida dimensión de carácter facultativo o potestativo que establece una presunción de coincidencia entre el valor convenido y el valor de mercado.

Así las cosas estimó el tribunal que su aplicación no resultaba obligatoria para el obligado tributario, no hallándose sometido al principio de reserva de ley y no vulnerando el principio constitucional de libertad de empresa. Añadió además el tribunal que dicho precepto no constituía una presunción *iuris et de iure* a la que se refiere el artículo 8 a) de la LGT, siquiera porque su aplicación no resultaba obligatoria para el obligado tributario, de manera que no le alcanzaba la reserva de ley contemplada en el citado precepto.

El Alto Tribunal rechazó pues la infracción del principio de reserva de ley, en tanto en cuanto el citado precepto reglamentario constituía una presunción de coincidencia entre el valor convenido y el valor de mercado utilizable con carácter opcional por el obligado tributario, cuando concurren los requisitos previstos en el mismo. Tal y como estimó el Tribunal, el hecho de que el artículo 16.6 del RIS afectara a elementos esenciales del tributo y contemplase reglas específicas para las operaciones entre las sociedades profesionales y sus socios profesionales no suponía, necesariamente, la ilegalidad del precepto, por cuanto la naturaleza jurídica que cupiese atribuir a su contenido también era relevante. Dicho precepto reglamentario no constituía una presunción *iuris et de iure*, siquiera sea porque su aplicación no era obligatoria para el obligado tributario, por lo que no le alcanzaba la reserva de ley contemplada en él. Añadía asimismo el tribunal en el citado pronunciamiento que «La libertad de empresa constitucionalmente protegida no puede verse amenazada por un régimen especial optativo para determinar el valor de mercado de operaciones vinculadas entre sociedades profesionales y sus socios. Bastaría que el obligado tributario no se acogiera al mismo para situarse en las mismas condiciones que el resto de sus competidores. Si la regulación específica del régimen especial no responde a sus objetivos o pretensiones, solo tendría que acogerse al régimen general. Y la mera especulación sobre la aplicabilidad espuria del artículo 16.6 del RIS carece de entidad jurídica para fundamentar una eventual vulneración de la libertad de empresa».

A la luz de esta regulación llevada a cabo sobre las sociedades que prestan servicios profesionales eran varias las cuestiones que podían suscitarse. Por ejemplo, ¿cuál podía ser la razón por la que aquellas sociedades que prestaran esta clase de servicios y que no registrasen beneficios quedaran excluidas del ámbito de protección del artículo 16.6 del RIS? Téngase presente que, de acuerdo con lo dispuesto en el citado precepto reglamentario, podía perderse la protección respecto de aquellas operaciones vinculadas correspondientes al mismo ejercicio en el que no se hubiese registrado un

resultado positivo, procediéndose en consecuencia a la práctica del oportuno ajuste y sin posibilidad alguna de presentar la correspondiente documentación, con el consiguiente riesgo de sanción⁴³.

El hecho de que para poderse conservar la protección que brindaba el artículo 16.6 del RIS los socios profesionales hubieran de repartir, vía salarios o retribuciones, al menos el 85 % del resultado positivo correspondiente al ejercicio suscitaba, además, diversas dudas relativas, por ejemplo, al sistema que habría de seguirse para calcular los salarios mes a mes con la finalidad de poder cumplir con la referida exigencia si se desconociese a lo largo del año el signo y el importe concreto del que constituiría el resultado del ejercicio⁴⁴.

No parecía, además, que se hallase conectada con los criterios derivados de la regla de la libre competencia (principio que, como hemos indicado, inspira el régimen de las sociedades vinculadas) la exigencia en virtud de la cual aquellas sociedades en las que la totalidad del personal asalariado lo constituyan socios profesionales deban imputarse como ingresos anuales mínimos un determinado importe.

Adviértase, por otra parte, de que no se trataba en el presente caso de reglas previstas para sociedades que tuviesen la condición de profesionales de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 2/2007, de 15 de marzo, sino que podían aplicarse a sociedades que ejerciesen una actividad profesional, al menos en lo que represente el 75 % de sus ingresos. Debido a ello dichas reglas podían igualmente utilizarse para determinar el valor de mercado, por ejemplo, en sociedades de intermediación y en sociedades de medios.

Como se ha señalado dos eran los requisitos establecidos. El primero de ellos, relativo al monto total a distribuir entre los socios-profesionales, y el segundo referido a la cantidad que se asignase a cada uno. Así, como se ha indicado, se requería que la sociedad repartiese en concepto de retribuciones a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios, al menos, el 85 % del beneficio social. Ahora bien, al señalarse que la retribución habría de percibirse por prestación de servicios se estaba excluyendo que tal cantidad se repartiese en concepto de dividendos.

En segundo término, se requería que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales se determinara en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la sociedad, siendo necesario a tal efecto que constasen por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables y que tal cantidad no fuese inferior al doble del

⁴³ Incluso, tal y como apunta CAAMAÑO ANIDO, M. A.: «Comentarios al nuevo régimen de documentación de las operaciones vinculadas», *RCyT*. CEF, núm. 311, 2009, pág. 42, podía llegar a darse el caso de que determinadas sociedades de profesionales se viesen obligadas a imputarse unos ingresos «irreales» o a renunciar a una determinada provisión legítima al objeto de evitar tener que registrar pérdidas en un determinado ejercicio, perdiendo en consecuencia la protección que establece el precepto reglamentario.

⁴⁴ Incluso podría llegar a suceder que, a final de año, hubiera que realizar una serie de pagos complementarios (o bien dejar de efectuar determinadas retribuciones) entre los socios de cara a que la suma total de las retribuciones supere el 85 % de los resultados positivos.

salario medio de los asalariados de la sociedad que cumpliesen funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de estos últimos la cuantía de las citadas retribuciones no podría ser inferior a dos veces el salario medio anual del conjunto de contribuyentes previsto en el artículo 11 del RIRPF.

¿Cuál fue la razón de ser de la regulación adoptada respecto de la presunción del valor normal de mercado en las prestaciones de servicios socio-sociedad en las sociedades profesionales? Como hemos tenido oportunidad de precisar la exigencia de que un 85 % de los rendimientos netos de la sociedad profesional se distribuya entre los socios profesionales para que las prestaciones de servicios de estos se presuman realizadas a valor de mercado toma en consideración un elemento (el volumen de beneficio distribuido) ajeno a la configuración del valor de la prestación socio-sociedad, que dependerá de diversos factores tales como el prestigio del profesional, el precio que cobre por la prestación de servicios similares cuando los presta al tercero o incluso el precio que la sociedad cobre del cliente cuando facture la prestación de tal servicio.

Desde nuestro punto de vista el fundamento de dicha regulación no es otro que la consideración de las sociedades de profesionales como un instrumento de interposición y como un centro de imputación de gastos. Y, en atención a dicha consideración, se «obliga» a la sociedad profesional a tener que repartir la mayor parte de sus beneficios, lo que podría terminar descapitalizándola, en contra de la pretensión de incentivar la capitalización recogida en el artículo 4.2 de la citada Ley 2/2007 que exige, en lugar de que al menos tres cuartas partes del capital esté en manos de socios profesionales, que simplemente los profesionales tengan el 51 %⁴⁵.

Para finalizar, y a pesar de lo declarado por el TS en la citada Sentencia de 13 de octubre de 2010 (NFJ040877), cabe preguntarse hasta qué punto la citada regulación reglamentaria no excedía del desarrollo de la ley y de las habilitaciones que en ella se contienen a este respecto, ejerciéndose un control tributario sobre estas sociedades de profesionales en las que la potestad reglamentaria (que, por otro lado, se puede manifestar y alterar sin necesidad de cumplir las formalidades de la ley) termina incidiendo incluso en el ámbito de la política retributiva, probablemente con la finalidad de evitar aquello que la Administración haya podido calificar como «alternativas fiscales».

En suma se trataba de un régimen que planteaba importantes dudas y que, en nuestra opinión, debía ser objeto de modificación, al menos en relación con las cuestiones anteriormente indicadas, lo que finalmente ha terminado produciéndose.

⁴⁵ Esta regulación contrasta con aquella otra que establecía, por ejemplo, el artículo 45.2 del antiguo Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobaba el antiguo Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (TRLIRPF), que garantizaba mejor la seguridad jurídica. Señalaba concretamente el citado precepto, refiriéndose a la prestación de servicios socio-sociedad en el ámbito de las sociedades profesionales, que «En todo caso se entenderá que la contraprestación efectivamente satisfecha coincide con el valor normal de mercado en las operaciones correspondientes al ejercicio de actividades profesionales o a la prestación de trabajo personal por personas físicas a sociedades en las que más del 50 por 100 de sus ingresos procedan del ejercicio de actividades profesionales, siempre que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades».

V. ALCANCE DEL CONJUNTO DE REFORMAS INTRODUCIDAS TRAS LA APROBACIÓN DE LA LEY 27/2014

En primer lugar, la vigente Ley 27/2014, de 27 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, introduce una nueva regulación del régimen de la «patrimonialidad sobrevenida», disponiendo su artículo 5 (tras entrar a precisar que se entiende por entidad patrimonial, que no realiza una actividad económica, aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o que no esté afecto a una actividad económica) que no se computarán como elementos no afectos a la actividad el dinero o derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas o ciertos valores, siempre que se hayan generado en el periodo impositivo o en los dos periodos impositivos anteriores. Tal y como ha precisado CAAMAÑO ANIDO⁴⁶, se trata de una redacción mucho más restrictiva que la regla homónima (la patrimonialidad sobrevenida) recogida en la Ley 19/1991, de 6 de junio, reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP), al limitarse la naturaleza de los bienes y derechos que no se tomarán en consideración a los efectos de la llamada patrimonialidad sobrevenida (dinero, derechos de crédito y ciertos valores, nada más), restringiéndose el importe de los beneficios no distribuidos de los dos últimos años.

En definitiva el nuevo artículo 5.1 de la LIS, relativo al «concepto de actividad económica y entidad patrimonial» establece, de una parte, el concepto de actividad económica con carácter general precisando el alcance del citado término tratándose de arrendamiento de inmuebles en unas condiciones muy similares a como se establece en el IRPF, esto es, exigiendo únicamente una persona con contrato laboral y jornada completa. En efecto, en relación con el arrendamiento de bienes inmuebles como actividad económica se 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. Añade asimismo el citado artículo 5.1 de la LIS que «En el supuesto de entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el concepto de actividad económica se determinará teniendo en cuenta a todas las que formen parte del mismo».

⁴⁶ CAAMAÑO ANIDO, M.: «Comentarios a la reforma del IRPF y del IS», *RCyT*. CEF, núm. 380, 2014, pág. 73. Refiriéndose a la nueva regulación inicialmente proyectada en este punto señala el citado autor que «No estamos seguros de que el redactor del proyecto de la LIS haya sido consciente de estos dos extremos: 1. De la vis expansiva que adquiere implícitamente el nuevo régimen de la patrimonialidad sobrevenida. Nótese que tras la entrada en vigor de la nueva LIS muchos centenares de empresas caerán en el régimen de entidades patrimoniales, con las indeseables consecuencias de diverso orden fiscal que ello comporta. 2. De la incidencia que va a tener sobre el reparto de beneficios. Está claro que el plazo de los dos años se va a traducir en que habrá que repartir con frecuencia beneficios a fin de evitar que la tesorería acumulada conduzca a la empresa al régimen de las entidades patrimoniales. Esperemos, en fin, que el propuesto régimen de la patrimonialidad sobrevenida para la LIS no arrastre al legislador a llevarla al IP y, en consecuencia, al ISD».

Por su parte el apartado 2 del artículo 5 de la LIS, tal y como se ha precisado con anterioridad, establece el concepto de entidad patrimonial, concepto ya conocido en años anteriores, que había desaparecido de la norma, de manera que en aquellos casos en los que se necesitaba acudir el mismo entraba en juego una remisión al artículo 4.8 de la LIP. Insistimos en que la Ley 27/2014 señala que 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 se halle afecto a una actividad económica.

Dicho concepto de entidad patrimonial toma como punto de partida el de aquellas sociedades que no realizan actividad económica y cuya actividad principal consiste en la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, esto es, aquellas entidades en las que más de la mitad de su activo está constituido por valores o no está afecto a una actividad económica. A estos efectos por valor del activo, de los valores y de los elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica se ha de tomar el que se deduzca de la media de los balances trimestrales del ejercicio de la entidad o bien, en caso de que sea dominante de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio (CCom.), con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el que se deduzca de la media de los balances trimestrales consolidados.

En todo caso, de cara a determinar dicho valor del activo, de los valores y de los elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica 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 que se hayan realizado en el periodo impositivo o en los dos periodos impositivos anteriores.

Con carácter adicional a efectos de determinar los referidos valores no se computarán los siguientes: los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias; los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas; los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto; y aquellos que otorguen, al menos, el 5 % del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales y la entidad participada no tenga la consideración de patrimonial. Dicha condición se determinará teniendo en cuenta todas las sociedades que formen parte de un grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

Adviértase de que, a diferencia de lo que sucedía al amparo del régimen anterior (en la que quedaba definido el concepto de entidad patrimonial), la normativa actual no establece un régimen especial propio para este tipo de entidades. En consecuencia la citada delimitación conceptual únicamente resultará de aplicación al objeto de modificar la tributación de la entidad en cuestión respecto de la aplicación de determinadas reglas especiales.

Dispone, por otra parte, el artículo 6 de la nueva LIS, relativo a la atribución de rentas, que:

«1. Las rentas correspondientes a las sociedades civiles que no tengan la consideración de contribuyentes de este Impuesto, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como las retenciones e ingresos a cuenta que hayan soportado, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la Sección 2.^a del Título X de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

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

Queda claro en consecuencia que, con efectos desde el 1 de enero de 2015, las sociedades civiles que tengan objeto mercantil⁴⁷ (cualquiera que sea su forma, y a excepción de las sociedades profesionales, agrícolas y artesanales, que en todo caso constituyen sociedades civiles, en atención a su objeto) tienen la consideración de sujetos pasivos del IS⁴⁸. Se excluyen así aquellos

⁴⁷ Ahora bien, tal y como recuerda FALCÓN Y TELLA, R.: «Las "sociedades civiles con objeto mercantil" (que no existen), como nuevos sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades: las sociedades profesionales inscritas», *Quincena Fiscal*, núm. 5, 2015 (consultado en www.aranzadidigital.es), este tipo de sociedades no existe. De acuerdo con la argumentación ofrecida por el citado autor las sociedades pueden clasificarse en civiles o mercantiles en función de su objeto, es decir, de la actividad que la sociedad desarrolla o se propone desarrollar; y, por lo que a las sociedades civiles se refiere, estas habrán de serlo, en atención a lo dispuesto por el artículo 1.670 del Código Civil (CC), por el objeto a que se consagren, añadiendo además el citado precepto que, por su objeto, las sociedades civiles podrán revestir todas las formas reconocidas por el CCom., en cuyo caso les serán aplicables sus disposiciones en cuanto no se opongan a las del CC. A tal efecto concluye este autor su razonamiento afirmando que «La única forma de dar contenido a la expresión "sociedad civil con objeto mercantil", como nuevo sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, es entender que la misma se refiere a las sociedades civiles (es decir con objeto civil) inscritas en el Registro Mercantil. Actualmente es caso de las sociedades profesionales, que tienen un objeto civil específico (el ejercicio en común de actividades profesionales, ya sea directamente o a través de la participación en otras sociedades profesionales), según el artículo 2 de la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de Sociedades Profesionales, y respecto a las que el artículo 8 de la misma Ley prevé su inscripción obligatoria en el Registro Mercantil, con la que "adquirirá la sociedad profesional su personalidad jurídica"».

⁴⁸ Por su parte, el artículo 8.3 de la LIRPF, en su redacción otorgada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, dispone que «No tendrán la consideración de contribuyente las sociedades civiles no sujetas al Impuesto sobre Sociedades, herencias yacentes, comunidades de bienes». Tal y como se ha encargado de precisar FALCÓN Y TELLA, R.: «Las "sociedades civiles con objeto mercantil" (que no existen), como nuevos sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades: las sociedades profesionales inscritas», ob. cit. (consultado en www.aranzadidigital.es), refiriéndose nuevamente a la imprecisión terminológica de la que adolece la nueva regulación, no es necesario excluir a estas entidades del ámbito de los contribuyentes al no tener la consideración de persona física, recayendo por el contrario esta última sobre sus miembros o partícipes, pero no sobre la entidad en sí misma salvo la herencia yacente; matiza asimismo el citado autor a este respecto que «En el caso de las sociedades civiles ocurre, además, que la redacción aprobada excluye solo a las que no estén sujetas al Impuesto sobre Sociedades, cuando es evidente que las sociedades civiles que sean sujetos del Impuesto sobre Sociedades también quedan excluidas del IRPF pues no se puede ser contribuyente del IS y del IRPF a la vez, y en este último solo son contribuyentes las personas físicas».

supuestos de mera cotitularidad, tenencia y arrendamiento de bienes, siempre que dichas actividades no se lleven a cabo de forma mercantil.

Por lo que interesa de manera particular al objeto de nuestro análisis la Ley 27/2014 establece unas reglas específicas de valoración para las operaciones de los socios con las sociedades profesionales, ajustadas a la realidad económica. De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 18.6 de la LIS:

«A los efectos de lo previsto en el apartado 4 anterior, se podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor de mercado en el caso de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada y se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que la entidad sea una de las previstas en el artículo 101 de esta Ley, más del 75 por ciento de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales y cuente con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad.

b) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de servicios a la entidad no sea inferior al 75 por ciento del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios.

c) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales cumplan los siguientes requisitos:

1.º Se determine en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la entidad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables.

2.º No sea inferior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados de la entidad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a 5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples.

El incumplimiento del requisito establecido en este número 2.º en relación con alguno de los socios-profesionales, no impedirá la aplicación de lo previsto en este apartado a los restantes socios-profesionales.

7. En el supuesto de acuerdos de reparto de costes de bienes o servicios suscritos entre personas o entidades vinculadas, deberán cumplirse los siguientes requisitos:

a) Las personas o entidades participantes que suscriban el acuerdo deberán acceder a la propiedad u otro derecho que tenga similares consecuencias económicas sobre los activos o derechos que en su caso sean objeto de adquisición, producción o desarrollo como resultado del acuerdo.

b) La aportación de cada persona o entidad participante deberá tener en cuenta la previsión de utilidades o ventajas que cada uno de ellos espere obtener del acuerdo en atención a criterios de racionalidad.

c) El acuerdo deberá contemplar la variación de sus circunstancias o personas o entidades participantes, estableciendo los pagos compensatorios y ajustes que se estimen necesarios.

El acuerdo suscrito entre personas o entidades vinculadas deberá cumplir los requisitos que reglamentariamente se fijen».

El artículo 18.6 de la LIS modifica, por tanto, varios de los requisitos necesarios para estimar que el valor convenido coincide con el valor de mercado tratándose de una prestación de servicios efectuada por un socio profesional persona física a una entidad vinculada. De entrada la vigente regulación se extiende a todo tipo de sociedades de profesionales, resultando de aplicación con independencia del signo del resultado del ejercicio previo a las deducciones de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios profesionales por la prestación de sus servicios.

La nueva regulación establece así una regla especial de valoración prevista para las prestaciones de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada de conformidad con la cual el contribuyente podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor de mercado siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos: que más del 75 % de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales, contando con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad; y que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios profesionales por la prestación de servicios a la entidad no sea inferior al 75 % del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios.

Adviértase, por tanto, de que, tratándose de prestaciones de servicios efectuadas por socios profesionales, se equipara el valor convenido y el valor de mercado cuando las operaciones se realicen con entidades vinculadas, estableciéndose las siguientes modificaciones. De entrada, tiene lugar la eliminación del requisito relativo al resultado positivo, dejándose de exigir que el resultado del ejercicio, previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios, sea positivo. Y, en segundo término, se establece una reducción del resultado del umbral mínimo de las retribuciones totales de los socios profesionales, reduciéndose al 75 % (recuérdese que con anterioridad era el 85 %) el resultado del umbral referido, previo a la deducción de las retribuciones de la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios. En efecto, se reduce del 85 al 75 % el porcentaje que ha de ser observado para determinar la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios profesionales por la prestación de servicios a la entidad. Esta modificación antes se encontraba contenida en el RIS y ahora pasa a regularse en la LIS, lo que a nuestro juicio hubiera sido deseable desde un primer momento.

Por otra parte, se introduce un conjunto de límites relativos a la cuantía de las retribuciones de los socios-profesionales, modificándose los mismos y, en caso de incumplimiento de los re-

quisitos por parte de alguno de los socios-profesionales, permitiéndose que el resto que los cumplan puedan aplicar esta regla. Concretamente se minora del 2 al 1,5 el coeficiente multiplicador sobre el salario medio de los asalariados de la entidad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. Y se sustituye la referencia a dos veces el salario medio anual del conjunto de los contribuyentes previstos en el artículo 11 del RIRPF por la de cinco veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples (IPREM).

En aquellos supuestos en los que la existencia de vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad el porcentaje de participación se eleva del 5 al 25 %. En este sentido la reforma operada restringe el perímetro de vinculación en el ámbito de la relación socio-sociedad, que queda fijado en el 25 % de participación⁴⁹, eliminando además la jerarquía de métodos contenida en la regulación anterior para determinar el valor de mercado de las operaciones vinculadas, admitiéndose con carácter subsidiario otros métodos y técnicas de valoración, siempre y cuando se respeten el principio de libre competencia.

Y, por lo que respecta a la retribución que el contribuyente perciba en concepto de administrador, dispone el artículo 15 e) de la LIS que no tendrán la consideración de donativos o liberalidades las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad. Significa ello, por tanto, que las retribuciones efectuadas a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección tendrán en todo caso la consideración de gasto deducible, a pesar de que los Estatutos de la sociedad en cuestión contemplen el carácter gratuito del cargo. Ahora bien, en el supuesto de que la sociedad optase por su retribución de cara al ejercicio de funciones como alto directivo lo razonable será que los propios Estatutos de la sociedad prevean el carácter retribuido del cargo, evitándose con ello la calificación de no deducible por aplicación de lo establecido en el artículo 15 f) de la LIS, que considera como gastos no deducibles aquellos generados por conductas contrarias al ordenamiento jurídico⁵⁰.

⁴⁹ Téngase presente a este respecto que la experiencia derivada de la aplicación práctica de la regulación introducida por la Ley 36/2006 había puesto de manifiesto la necesidad de restringir los supuestos de vinculación en el ámbito de la relación socio-sociedad. Finalmente, la Ley 27/2014, a diferencia del criterio inicialmente adoptado en el Anteproyecto de Ley, decidió no recuperar un supuesto de vinculación que figuraba con anterioridad a la Ley 36/2006, como es el supuesto de la vinculación de hecho, esto es, el ejercicio del poder de decisión de una entidad sobre otra. Desde nuestro punto de vista se trata de un criterio acertado, dada la enorme litigiosidad que la aplicación del citado criterio hubiera podido llegar a originar.

⁵⁰ Tal y como se afirma en la STS de 6 de mayo de 2013 (NFJ051721) las retribuciones a consejeros, cumpliendo los requisitos mercantiles, encajan sin dificultad en el concepto de gasto deducible, incluso por la vía de la distribución de resultados. A este respecto se ha de tener presente además lo declarado por el TEAC mediante Resolución de 6 de noviembre de 2014 (NFJ056565) en el sentido de que no existe posibilidad de compatibilizar la condición de relación laboral especial de alta dirección con la de administrador o miembro del Consejo de Administración de la sociedad. De acuerdo con una reiterada jurisprudencia de las Salas de lo Civil y Social del TS, dada la identidad de funciones que realizan ambos (personal de alta dirección y miembros del Consejo de Administración o administradores), la delimitación no puede realizarse en atención a la actividad desarrollada, sino que debe atender a la naturaleza del vínculo que les une a la sociedad, primando en consecuencia la relación orgánica, de carácter mercantil, que une a los administradores y miembros de los Consejos de Administración con la sociedad. Y, con base en ello, concluyó el TEAC en la

En resumen, la nueva LIS desvincula por la retribución de los administradores del régimen de operaciones vinculadas. En efecto, el artículo 18.2 b) de la Ley 27/2014 excluye de manera expresa como supuesto de vinculación las operaciones realizadas por una entidad y sus consejeros o administradores en lo relativo a la retribución derivada del ejercicio de sus funciones⁵¹.

citada resolución que no existía periodo de generación de aquella renta en que consistía la indemnización, no teniendo además dicha remuneración la consideración de rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo a la vista de las circunstancias tasadas por la norma. Ya con anterioridad había precisado el TEAC en su Resolución de 6 de febrero de 2014 (NFJ053674), dictada a resultas de un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, y tras tomar en consideración lo declarado por la STS de 26 de septiembre de 2013 (NFJ052332) (en virtud de la cual se rechazó la deducibilidad de lo pagado al administrador de una sociedad limitada en la que aquel participaba en el 97,16 %, considerándose como liberalidad al no constar en los estatutos que fuera cargo retribuido, al margen de que debiera tributar por el IRPF), 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».

- ⁵¹ Como es sabido con carácter general los Estatutos han de precisar el concreto sistema retributivo de los administradores, de manera que no es suficiente que la norma social prevea varios sistemas retributivos para los administradores, dejando a la Junta de Accionistas la determinación de cuál de ellos ha de aplicarse en cada momento. Tradicionalmente la Dirección General del Registro y del Notariado (DGRN) ha declarado a este respecto que no es suficiente la mera previsión de un límite máximo de retribución sin indicar cuál será el contenido de esta, debiendo constar la medida de retribución de los administradores que consista en una participación en las ganancias en los Estatutos con toda certeza y ser también claramente determinable su base. No obstante, en su Resolución de 19 de febrero de 2015 (NCR006111) señala la DGRN en los Estatutos tan solo ha de figurar el aspecto cualitativo, es decir, los conceptos retributivos, no siendo obligatorio poner el aspecto de cuantificación de una cantidad completa, al margen de que este último pueda figurar si así se desea. A este respecto ya en su Sentencia de 22 de diciembre de 2011 (NFJ046340) el TS se encargó de precisar, refiriéndose a la retribución admisible de los administradores sociales, que el artículo 1.255 del CC establece la libertad de pactos, procediendo a fijar además unos límites a estos pactos en virtud de los cuales estos no han de ser contrarios a la moral y el orden público, no debiendo ocasionar además un perjuicio al tercero. En aquellos casos en los que estos pactos excedan de los parámetros socialmente aceptables tales pagos no podrán ser considerados como retribuciones sino como meras liberalidades, no generadoras de un gasto deducible. La determinación de cuándo estos pagos exceden estos límites es un problema que ha de resolverse a la vista de las circunstancias de cada caso, primero, por la Administración, y, en último término, por los tribunales. De este modo una concreta entidad podrá retribuir a sus administradores como tenga por conveniente, pero tales percepciones, por el concepto de retribuciones, no podrán exceder de los límites socialmente admisibles so pena de convertirlas en liberalidades que impidan su deducción a la entidad que las efectúa y que obliga a que sean gravadas en el perceptor como donaciones efectuadas por un extraño. A este respecto la STS de 5 de febrero de 2015 (NFJ057567), refiriéndose a la cuestión relativa a la deducibilidad de las retribuciones de los administradores, tras efectuar un repaso de la jurisprudencia anterior del tribunal, vuelve a reiterar el criterio mayoritario de conformidad con el cual las retribuciones abonadas sin estar recogido ese particular en los Estatutos sociales no son deducibles, constituyendo una liberalidad. Tal y como subraya el tribunal en los casos de previsión estatutaria debidamente concretada resulta improcedente la deducción de las retribuciones concedidas a los administradores cuando ello se hace en pugna con lo previsto en los estatutos, sin que la Junta General tenga competencia para adoptar decisiones en contra de lo en ellos previsto. De este modo a través de la presente STS con-

La Ley 27/2014 confiere rango legal a las reglas específicas de valoración para las operaciones de los socios con las sociedades profesionales contempladas con anterioridad a nivel reglamentario en el artículo 16 del RIS, si bien introduciendo determinadas modificaciones. Así, tratándose de una prestación de servicios efectuada por un socio-profesional, persona física a una entidad vinculada, el contribuyente podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor de mercado si se cumplen los siguientes requisitos. En primer lugar, que más del 75 % de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales y se cuente con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad, eliminándose la limitación establecida en la norma reglamentaria anteriormente vigente de conformidad con la cual el resultado del ejercicio previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios profesionales por la prestación de sus servicios sea positivo. En segundo término, que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de servicios a la entidad no sea inferior al 75 % del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios⁵².

Por último, como hemos tenido ocasión de analizar, se requiere que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales cumplan los siguientes requisitos: que se determine en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la entidad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables; y que no sea inferior a 1,5 veces (anteriormente inferior a dos veces) el salario medio de los asalariados de la sociedad que cumplan funciones análogas a las de los socios-profesionales de la entidad. En otro caso la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a cinco veces (anteriormente eran dos veces) el IPREM. Como contrapartida se mantiene la previsión de que el incumplimiento de este último requisito en relación con alguno de los socios-profesionales no impida la aplicación de lo previsto respecto de los restantes socios-profesionales.

tinúa su doctrina recogida, entre otras, en las Sentencias de 30 de octubre de 2013 (NFJ052827) y 2 de enero de 2014 (NFJ053476), en virtud de la cual, en los casos de previsión estatutaria debidamente concretada, resulta improcedente la deducción de las retribuciones concedidas a los administradores cuando ello se hace en pugna con lo previsto en los Estatutos, sin que la Junta General tenga competencia para adoptar decisiones en contra de lo en ellos previsto. Como es sabido a través de los citados pronunciamientos el Alto Tribunal consideró como gastos no deducibles las retribuciones de administradores y consejeros cuando los Estatutos establecen la gratuidad del cargo, aludiéndose a tal efecto al adecuado comportamiento de un ordenado comerciante, en los términos exigidos por el Código de Comercio. La necesidad de estar a la constancia de una retribución en los Estatutos sociales no constituye una cuestión de «necesidad» del gasto, sino de su «legalidad», debiendo atender a la normativa que refiere el resultado contable a las normas del Código de Comercio, lo que impide admitir el gasto. Debe advertirse, no obstante, de que la citada sentencia presenta el voto particular de uno de los magistrados, a través del cual se pone de manifiesto que, en un supuesto como el de autos, en que los Estatutos contemplaban la onerosidad del cargo, no cabe hablar de liberalidad si la retribución finalmente abonada supera el límite estatutario.

⁵² Recuérdese que con anterioridad este límite era fijado por el RIS en el 85 %.

ANÁLISIS DEL REAL DECRETO 634/2015 QUE APRUEBA EL NUEVO REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Rafael Enric Herrando Tejero

Inspector de Hacienda del Estado

Profesor del CEF

EXTRACTO

El sábado 11 de julio de 2015 se publicó en el BOE el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, ha establecido una nueva regulación de esta figura impositiva, pilar básico de la imposición directa conjuntamente con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Si bien esta nueva regulación ha mantenido la estructura del Impuesto sobre Sociedades que ya existía desde el año 1996, se han producido cambios significativos en el tratamiento fiscal de determinadas rentas objeto de integración en la base imponible.

La aprobación de esa nueva Ley requiere una revisión integral de la norma reglamentaria que necesariamente acompaña al Impuesto sobre Sociedades, de manera que el Reglamento que se aprueba a través del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, cumple la doble función de adecuación a los nuevos parámetros establecidos por la Ley 27/2014 y de actualización de las reglas en él dispuestas.

En el presente artículo se examina el contenido del nuevo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, haciendo especial hincapié en aquellos aspectos que sufren mayores modificaciones respecto del contenido del anterior Reglamento, aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, como la información y documentación sobre entidades y operaciones vinculadas.

Palabras claves: Impuesto sobre Sociedades, Real Decreto 634/2015, Reglamento del Impuesto, información y documentación sobre entidades y operaciones vinculadas.

ANALYSIS OF THE ROYAL DECREE 634/2015 WHICH ENACTS THE NEW CORPORATE INCOME TAX STATUTE

Rafael Enric Herrando Tejero

ABSTRACT

Last Saturday, July 11 2015, the Royal Decree 634/2015, of July 10, which enacts the Corporate Income Tax Statute, was published on the BOE.

Law 27/2014, of November 27, of Corporate Income Tax, has introduced new statutory regulations on this tax, basic pillar of direct taxation together with Personal Income Tax. Even though this new regulation has maintained the existent tax structure since 1996 unaltered, there have been major changes to the tax treatment of certain revenues to be included in the taxable base.

The adoption of this Law requires a comprehensive review of the Statute which necessarily develops it, so the new the Royal Decree 634/2015, of July 10, which enacts the Corporate Income Tax Statute, accomplishes a double purpose: it tailors to the new parameters established under Law 27/2014 and updates its own provisions.

The present paper analyses the content of the new Corporate Income Tax Statute, with a particular emphasis on those aspects more significantly amended with respect to the prior Statute, enacted by Royal Decree 1777/2004, of July 30, such as information and documentation to be disclosed by corporations and related party transactions.

Keywords: Corporate Income Tax, Royal Decree 634/2015, Corporate Income Tax Statute, information and documentation to be disclosed by corporations and related party transactions.

Sumario

1. Introducción y principales novedades
 - 1.1. Introducción
 - 1.2. Principales novedades
2. La base imponible
 - 2.1. Imputación temporal de ingresos y gastos: aprobación de criterios diferentes al devengo (arts. 1 y 2 del RIS)
 - 2.2. Amortizaciones (arts. 3 a 7 del RIS)
 - 2.3. Cobertura del riesgo de crédito en entidades financieras (arts. 8 y 9 del RIS)
 - 2.4. Planes de gastos correspondientes a actuaciones medioambientales (art. 10 del RIS)
 - 2.5. Planes especiales de inversiones y gastos de las comunidades titulares de montes vecinales en mano común (art. 11 del RIS)
 - 2.6. Información y documentación sobre entidades y operaciones vinculadas (arts. 13 a 16 del RIS)
 - 2.7. Determinación del valor de mercado de las operaciones vinculadas (arts. 17 a 20 del RIS)
 - 2.8. Acuerdos previos de valoración de operaciones entre personas o entidades vinculadas (arts. 21 a 36 del RIS)
 - 2.9. Documentación de las operaciones con personas o entidades no vinculadas residentes en paraísos fiscales (art. 37 del RIS)
 - 2.10. Valoración previa de gastos correspondientes a proyectos de investigación científica o de innovación tecnológica (art. 38 del RIS)
 - 2.11. Acuerdos previos de valoración o de calificación y valoración de rentas procedentes de determinados activos intangibles (arts. 39 a 44 del RIS)
3. Límites en las ayudas derivadas de la aplicación del Derecho de la Unión Europea (art. 45 del RIS)
4. Reglas de aplicación de determinados regímenes especiales (arts. 46 a 56 del RIS)
 - 4.1. Introducción
 - 4.2. Agrupaciones de interés económico españolas y europeas y uniones temporales de empresas (art. 46 del RIS)
 - 4.3. Régimen de consolidación fiscal (art. 47 del RIS)
 - 4.4. Régimen de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea (arts. 48 y 49 del RIS)
 - 4.5. Régimen fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero (art. 50 del RIS)

- 4.6. Régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros (art. 51 del RIS)
- 4.7. Régimen de las entidades navieras en función del tonelaje (arts. 52 a 54 del RIS)
- 4.8. Partidos políticos (arts. 55 y 56 del RIS)
- 5. Gestión del impuesto (arts. 57 a 69 del RIS)
 - 5.1. Índice de entidades, devolución y obligaciones de colaboración
 - 5.2. Obligación de retener e ingresar a cuenta (arts. 60 a 68 del RIS)
 - 5.3. Conversión de activos por impuesto diferido en créditos exigibles frente a la Hacienda Pública. Procedimiento de compensación y abono (art. 69 del RIS)

1. INTRODUCCIÓN Y PRINCIPALES NOVEDADES

1.1. INTRODUCCIÓN

El **Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 11 de julio de 2015) –RIS–**, consta de un artículo único, una disposición adicional, una derogatoria y tres finales.

El **artículo único** aprueba el texto del RIS.

La **disposición adicional** permite que las referencias realizadas al anterior RIS, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, se entiendan realizadas al RIS aprobado en el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio.

La **disposición derogatoria** recoge la derogación del real decreto anteriormente mencionado.

En la **disposición final primera** se modifica el Reglamento de Procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por el Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, con el objeto de reordenar las competencias para ejercer las funciones que se contemplan en dicho reglamento, de tal forma que la condición de autoridad competente recaerá en la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), cuando se trate de casos relativos exclusivamente a precios de transferencia, mientras que en el resto de los casos dicha condición la tendrá la Dirección General de Tributos (DGT).

La **disposición final segunda** regula el título competencial.

La **disposición final tercera** dispone la entrada en vigor del real decreto, incluyendo determinadas especificidades en relación con la propia entrada en vigor y con la aplicación de determinadas normas contenidas en el reglamento.

El nuevo RIS entró en vigor el 12 de julio de 2015, y será de aplicación a los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015, excepto su artículo 14 (Información país por país sobre entidades y operaciones vinculadas) que entrará en vigor en periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016.

En el caso de personas o entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios, definido en los términos establecidos en el artículo 101 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impues-

to sobre Sociedades sea igual o superior a 45 millones de euros, la información y documentación específica sobre operaciones vinculadas establecidas en los artículos 15 y 16 del RIS resultarán de aplicación para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016. En los periodos impositivos que se inicien en 2015, dichas personas o entidades estarán sometidas a las obligaciones de documentación establecidas en los artículos 18, 19 y 20 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio.

El desarrollo reglamentario del Impuesto sobre Sociedades objeto de aprobación en el Real Decreto se efectúa en virtud de las habilitaciones contenidas en el articulado de la Ley del Impuesto, en la disposición final décima de dicha ley y en el artículo 93 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

El RIS consta de **69 artículos** estructurados en 4 títulos, 1 disposición adicional, 5 disposiciones transitorias y 1 disposición final.

1.2. PRINCIPALES NOVEDADES

Las principales novedades introducidas por el Real Decreto 634/2015, en relación con el Real Decreto 1777/2004 que aprobaba el antiguo RIS, son las siguientes, indicadas de forma sucinta:

1.2.1. Amortización

En el ámbito de las amortizaciones resulta destacable la **flexibilización** contenida respecto a la posibilidad de **presentar planes especiales de amortización en cualquier momento** dentro del plazo de amortización del elemento patrimonial, mientras que hasta ahora esta posibilidad quedaba restringida a los tres meses posteriores al inicio del plazo de amortización.

1.2.2. Entidades y operaciones vinculadas.

El capítulo V recoge la principal novedad de este reglamento, incorporando modificaciones sustanciales en relación con las entidades y las operaciones vinculadas.

1.2.2.1. Información país por país

En el momento actual, resulta absolutamente esencial hacerse eco de las conclusiones que se vienen adoptando en el denominado Plan de acción «BEPS», esto es, el Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, que se elabora en el ámbito de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). Precisamente, con base en ello, se introduce como novedad la información país por país, como **instrumento que permita evaluar los riesgos en la política de precios de transferencia de un grupo mercantil, sin que**

en ningún caso dicho instrumento pueda servir de base a la Administración tributaria para realizar ajustes de precios. Esta información será exigible a partir de 2016, en los términos y condiciones que se han fijado en la OCDE.

La información país por país **resultará exigible** a las entidades residentes en territorio español que tengan la condición de dominantes de un grupo, definido según artículo 18.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS), y no sean al mismo tiempo dependientes de otra entidad, residente o no residente. Asimismo, deberán aportar esta información aquellas entidades residentes en territorio español dependientes, directa o indirectamente, de una entidad no residente en territorio español que no sea al mismo tiempo dependiente de otra o a establecimientos permanentes de entidades no residentes, siempre que se produzca alguna de las siguientes circunstancias (**que vienen a suplir situaciones de falta de información**):

- a) Que hayan sido designadas por su entidad matriz no residente para elaborar dicha información.
- b) Que no exista una obligación de información país por país en términos análogos a la prevista en este apartado respecto de la referida entidad no residente en su país o territorio de residencia fiscal.
- c) Que no exista un acuerdo de intercambio automático de información, respecto de dicha información, con el país o territorio en el que resida fiscalmente la referida entidad no residente.
- d) Que, existiendo un acuerdo de intercambio automático de información respecto de dicha información con el país o territorio en el que reside fiscalmente la referida entidad no residente, se haya producido un incumplimiento sistemático del mismo que haya sido comunicado por la Administración tributaria española a las entidades dependientes o a los establecimientos permanentes residentes en territorio español en el plazo previsto en el párrafo siguiente.

La información país por país resultará **exigible**, exclusivamente, cuando el **importe neto de la cifra de negocios del conjunto** de personas o entidades que formen parte del grupo, en los 12 meses anteriores al inicio del periodo impositivo, **sea, al menos, de 750 millones de euros**.

1.2.2.2. Documentación específica de operaciones vinculadas

Se modifica la documentación específica de operaciones vinculadas a la que hace referencia la LIS, completando, por un lado, la necesaria **simplificación** de este tipo de documentación para entidades con un importe neto de la **cifra de negocios inferior a 45 millones de euros** y adaptándose, por otro lado, al contenido de la documentación que se establece en la OCDE. En este punto, resulta destacable que mientras se reduce considerablemente la documentación a exigir a las entidades medianas y pequeñas, simplificando significativamente sus cargas administrativas, se incrementa la exigencia de transparencia que el buen gobierno actual requiere respecto a las multinacionales.

En el supuesto de personas o entidades que cumplan los requisitos de **empresa de reducida dimensión**, la documentación específica simplificada se podrá entender cumplimentada a través del documento normalizado elaborado al efecto por orden del ministro de Hacienda y Administraciones Públicas. Estas entidades no deberán aportar los comparables a que se refiere el artículo 16.4 d) del RIS.

El **contenido simplificado** de la documentación específica **no resultará de aplicación** a las siguientes operaciones:

- a) Las realizadas por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), en el desarrollo de una actividad económica, a la que resulte de aplicación el método de estimación objetiva con entidades en las que aquellos o sus cónyuges, ascendientes o descendientes, de forma individual o conjuntamente entre todos ellos, tengan un porcentaje igual o superior al 25 % del capital social o de los fondos propios.
- b) Las operaciones de transmisión de negocios.
- c) Las operaciones de transmisión de valores o participaciones representativos de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidades no admitidas a negociación en alguno de los mercados regulados de valores, o que estén admitidos a negociación en mercados regulados situados en países o territorios calificados como paraísos fiscales.
- d) Las operaciones de transmisión de inmuebles.
- e) Las operaciones sobre activos intangibles.

No obstante, en el supuesto de empresa de reducida dimensión o personas físicas y no se trate de operaciones realizadas con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, las obligaciones específicas de documentación no deberán incorporar el análisis de comparabilidad a que se refiere el artículo 17 del RIS.

1.2.2.3. *Determinación del valor de mercado de las operaciones vinculadas: análisis de comparabilidad*

En el capítulo VI se establecen las reglas para la determinación del análisis de comparabilidad exigido en la documentación específica, donde se establece que se compararán las circunstancias de las operaciones vinculadas con las circunstancias de operaciones entre personas o entidades independientes que pudieran ser equiparables. Para ello deberán tenerse en cuenta las relaciones entre las personas o entidades vinculadas y las condiciones de las operaciones a comparar atendiendo a la naturaleza de las operaciones y a la conducta de las partes.

Para determinar si dos o más operaciones son equiparables se tendrán en cuenta, en la medida en que sean relevantes y que el contribuyente haya podido disponer razonablemente de información sobre ellas, las siguientes circunstancias:

- a) Las características específicas de los bienes o servicios objeto de las operaciones vinculadas.
- b) Las funciones asumidas por las partes en relación con las operaciones objeto de análisis, identificando los riesgos asumidos y ponderando, en su caso, los activos utilizados.
- c) Los términos contractuales de los que, en su caso, se deriven las operaciones teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante.
- d) Las circunstancias económicas que puedan afectar a las operaciones vinculadas, en particular, las características de los mercados en los que se entregan los bienes o se prestan los servicios.
- e) Las estrategias empresariales.

Asimismo, también deberá tenerse en cuenta cualquier otra circunstancia que sea relevante y sobre la que el contribuyente haya podido disponer razonablemente de información, como entre otras, la existencia de pérdidas, la incidencia de las decisiones de los poderes públicos, la existencia de ahorros de localización, de grupos integrados de trabajadores o de sinergias. En todo caso deberán indicarse los elementos de comparación internos o externos que deban tenerse en consideración.

1.2.2.4. *Comprobación de las operaciones vinculadas*

Se actualiza el procedimiento de comprobación de las operaciones vinculadas, teniendo en cuenta que la misma no se circunscribe exclusivamente a un supuesto de valoración. Cuando la comprobación de las operaciones vinculadas **no sea el objeto único de la regularización que proceda practicar en el procedimiento de inspección** en el que se lleve a cabo, la propuesta de liquidación que derive de la misma se documentará en un **acta distinta** de las que deban formalizarse por los demás elementos de la obligación tributaria. La liquidación derivada de esta acta tendrá carácter provisional.

1.2.2.5. *Restitución patrimonial*

Por último, en el capítulo VI se regula la opción de **evitar el ajuste secundario** a través de la restitución patrimonial. Para ello, el contribuyente **deberá justificar dicha restitución** antes de que se dicte la liquidación que incluya la aplicación del ajuste secundario.

1.2.3. Regímenes especiales

El título III está dedicado a las reglas de aplicación de determinados regímenes especiales. Entre todos ellos, cabe destacar la adaptación de las **obligaciones formales correspondientes al régimen de consolidación fiscal** a la nueva delimitación del perímetro de consolidación.

1.2.4. Conversión de activos por impuesto diferido en créditos exigibles frente a la Hacienda Pública

Finalmente, en el título IV se incorpora un nuevo capítulo III para regular el **procedimiento de compensación y abono de activos por impuesto diferido**, cuando se produce su conversión en créditos exigibles para la Hacienda Pública.

2. LA BASE IMPONIBLE

2.1. IMPUTACIÓN TEMPORAL DE INGRESOS Y GASTOS: APROBACIÓN DE CRITERIOS DIFERENTES AL DEVENGO (ARTS. 1 Y 2 DEL RIS)

El **título I** está destinado a la **base imponible**.

Dentro del mismo, el **capítulo I** establece el **procedimiento a seguir para aquellos supuestos en que el contribuyente utilice un método de imputación temporal en el ámbito contable distinto al del devengo, *procedimiento que es similar al previsto en el reglamento anterior***.

Los contribuyentes que contabilicen sus ingresos y gastos por criterios de imputación distintos al devengo deben solicitar su aprobación ante la Administración tributaria, a efectos de que su resultado contable pueda tomarse para determinar la base imponible, y tenga eficacia fiscal. El procedimiento de aprobación es el siguiente:

- a) Solicitud. El escrito de solicitud del criterio especial de imputación debe contener los siguientes datos:
 - Descripción de los ingresos y gastos a los que afecta el criterio de imputación utilizado, y su importancia en el conjunto de las operaciones realizadas por el sujeto pasivo.
 - Descripción del criterio de imputación temporal cuya eficacia fiscal se solicita. Si el criterio utilizado es de obligado cumplimiento para el contribuyente, debe indicarse la norma contable que así lo establece.
 - Justificación de que el criterio de imputación temporal propuesto es el adecuado para que las cuentas anuales proporcionen la verdadera imagen fiel de la empresa, así como una explicación de su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados del contribuyente.
 - Descripción de la incidencia fiscal que resulta de aplicar el criterio de imputación temporal solicitado. **El reglamento anterior exigía, además, la**

justificación que de su aplicación no se derivara una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación del criterio del devengo.

- b) Plazo de solicitud. La solicitud del criterio de imputación de ingresos y gastos, junto con todos los datos anteriores, debe presentarse a la Administración tributaria con, al menos, **seis meses de antelación** a la conclusión del primer periodo impositivo en el cual se quiera que tenga efectos fiscales el criterio solicitado.
- c) Resolución. Será competente para instruir y resolver el procedimiento el órgano de la AEAT que corresponda de acuerdo con sus normas de estructura orgánica. **El anterior reglamento disponía que el órgano competente para instruir y resolver el procedimiento era el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT.**

En la resolución del criterio de imputación, la Administración tributaria puede pedir al contribuyente los datos, informes, antecedentes y justificantes que estime necesarios para facilitar la resolución.

Asimismo, en cualquier momento del procedimiento, el contribuyente puede desistir de la solicitud formulada. También puede presentar, en cualquier momento del procedimiento anterior al trámite de audiencia, las alegaciones, documentos y justificantes que considere pertinentes.

Instruido el procedimiento, se debe poner de manifiesto al contribuyente con anterioridad a la redacción de la propuesta de resolución, de manera que el contribuyente dispone de 15 días para formular las alegaciones y presentar los documentos y justificantes que estime necesarios para su resolución.

La resolución que pone fin al procedimiento, que debe ser motivada, puede:

- Aprobar el criterio de imputación de ingresos y gastos formulado por el contribuyente.
- Desestimar el criterio de imputación formulado por el contribuyente.

El anterior reglamento establecía una tercera posibilidad, consistente en aprobar un criterio alternativo de imputación temporal de ingresos y gastos formulado por el contribuyente en el curso del procedimiento.

- d) Finalización. El procedimiento administrativo tendente a la resolución del criterio de imputación solicitado **debe finalizar antes de seis meses** contados desde la fecha en que la solicitud haya tenido entrada en cualquiera de los registros del órgano administrativo competente para su resolución, o contados desde la fecha de subsanación de la solicitud a requerimiento de dicho órgano.

Si transcurre el plazo sin que la Administración haya resuelto el procedimiento de forma expresa, debe entenderse aprobado el plan formulado por el contribuyente, esto es, juega el silencio administrativo positivo.

2.2. AMORTIZACIONES (ARTS. 3 A 7 DEL RIS)

2.2.1. Introducción

El capítulo II del título I contiene una **actualización del desarrollo reglamentario aplicable a las amortizaciones**, teniendo en cuenta que **la existencia de un nuevo Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, con posterioridad al anterior reglamento hace innecesarias determinadas reglas específicas de aplicación mencionadas en este (por ejemplo, la definición de «vida útil» o el tratamiento de los intangibles con vida útil definida).**

No obstante, en el ámbito de las amortizaciones **resulta destacable la flexibilización contenida respecto a la posibilidad de presentar planes especiales de amortización en cualquier momento dentro del plazo de amortización del elemento patrimonial, mientras que hasta ahora esta posibilidad quedaba restringida a los tres meses posteriores al inicio del plazo de amortización.**

2.2.2. Normas comunes (art. 3 del RIS)

A efectos fiscales, la normativa del IS impone condiciones y criterios acerca de la deducibilidad de la amortización contabilizada como gasto en el ejercicio. Así, el gasto por amortización es deducible en la medida en que esté contabilizado y se corresponda con la depreciación efectiva que sufra el inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias por su funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

Tanto la norma contable como la fiscal consideran la amortización como la expresión cuantitativa de la depreciación efectiva sufrida por el elemento en el periodo impositivo. No obstante, la norma fiscal establece de forma expresa los casos en los que se considera que la depreciación es efectiva:

- a) Cuando sea el resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineal establecidos en la tabla de amortización del artículo 12.1 de la LIS.
- b) Cuando sea el resultado de aplicar un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización.
- c) Cuando sea el resultado de aplicar el método de los números dígitos.
- d) Cuando se ajuste a un plan formulado por el contribuyente y aceptado por la Administración tributaria.
- e) Cuando el contribuyente justifique su importe.

Cabe destacar la supresión del tratamiento de las instalaciones técnicas y de la previsión hasta ahora existente de que para un mismo elemento patrimonial no se pueden aplicar, ni simultánea ni sucesivamente, distintos métodos de amortización.

Principios de amortización

Base de amortización

El importe objeto de amortización es el precio de adquisición del elemento amortizable o bien el coste de producción del mismo, cuando el contribuyente lo haya construido, debiéndose excluir de dicho importe el valor residual que pudiera tener el elemento al final de su vida útil (es decir, aquel que se espera recuperar por la venta del inmovilizado una vez esté fuera de servicio, descontando los gastos necesarios para realizar la venta).

No es amortizable la parte del precio de adquisición que se corresponda con el valor del suelo del edificio. Si dicho valor incluye costes de rehabilitación, estos costes sí son amortizables y se excluyen del valor del suelo.

Si no se conoce cuál es el valor del suelo, el mismo se calcula prorrateando el precio de adquisición entre los valores catastrales del suelo y de la construcción atendiendo al año de adquisición. Ahora bien, el contribuyente puede utilizar un criterio de distribución del precio de adquisición diferente, cuando se pruebe que dicho criterio se fundamenta en el valor normal de mercado del suelo y de la construcción en el año de adquisición.

EJEMPLO 1

Una entidad adquiere en el año N un edificio por importe de 100.000.000 de euros. Debe determinarse la parte de dicho precio imputable al valor del suelo que no es amortizable, partiendo de las siguientes hipótesis:

- a) La parte del precio correspondiente al suelo es conocida y asciende a 45.000.000 de euros.

En tal caso, la base de amortización del edificio sería de 55.000.000 de euros.

- b) No se conoce la parte del precio imputable al suelo. La relación de valores catastrales en el año considerado suelo/construcción es de uno a uno.

En tal caso, el valor del suelo sería de 50.000.000 de euros y, por tanto, la base amortizable sería de otros 50.000.000 de euros.

- c) El contribuyente prueba que en dicho año la relación del valor normal de mercado suelo/construcción es de 4/10.

En este caso, el valor imputable al suelo sería de 40.000.000 de euros y la base amortizable ascendería a 60.000.000 de euros.

Inicio de la amortización

Los elementos del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias empiezan a amortizarse desde el momento de su puesta en condiciones de funcionamiento, y los del inmovilizado intangible desde el momento en que estén en condiciones de producir ingresos. Por tanto, la norma fiscal sigue el mismo criterio que el establecido en la norma contable.

Vida útil

Una vez determinado el comienzo de la amortización, debe precisarse cuándo finaliza la misma. A estos efectos, la duración de la amortización debe coincidir con la vida útil del elemento.

Renovaciones, ampliaciones y mejoras

Si se realizan operaciones sobre un elemento del inmovilizado material o de las inversiones inmobiliarias que, de acuerdo con los criterios contables, conllevan un mayor valor del mismo, el nuevo valor resultante de la operación de renovación, ampliación o mejora debe amortizarse a efectos fiscales teniendo en consideración las siguientes reglas:

- El elemento patrimonial sobre el que se ha realizado la renovación, ampliación o mejora se amortiza con posterioridad por el mismo método de amortización que se venía aplicando antes de realizarse tales operaciones, siendo la base de amortización igualmente la misma que se venía utilizando.
- En cuanto al importe de la renovación, ampliación o mejora, se amortiza durante los periodos impositivos que resten para completar la vida útil del elemento de inmovilizado. No obstante, si estas operaciones hubieran alargado la vida útil estimada del activo, dicho alargamiento debe tenerse en consideración a efectos de la amortización, tanto del importe base del elemento como del importe de la renovación, ampliación o mejora.

El importe de la amortización es el resultado de aplicar al valor de la renovación, ampliación o mejora el coeficiente que resulte de dividir la amortización contabilizada del elemento patrimonial practicada en cada periodo impositivo, en la medida en que se corresponda con la depreciación efectiva del mismo, entre el valor contable que dicho elemento patrimonial tenía al inicio del periodo impositivo en el que se realizaron las operaciones de renovación, ampliación o mejora.

Si no se conoce o no se puede estimar el valor de los elementos sustituidos como consecuencia de los trabajos de renovación, ampliación o mejora, la totalidad del importe de tales trabajos se computa como gasto contable, que tiene la condición de fiscalmente deducible, dado que la normativa del IS asume el criterio contable para considerar cuándo deben activarse estos gastos.

EJEMPLO 2

Para mantener la capacidad productiva de una máquina se efectuó el 1 de enero de 20X11 una mejora en la misma por importe de 2.000 euros. La maquinaria se había adquirido el 1 de enero de 20X8 por 20.000 euros y se ha amortizado en función del coeficiente máximo de amortización según tablas que es el 15 %.

Determinar el importe de la amortización fiscalmente deducible para el cálculo de la base imponible del IS correspondiente al ejercicio 20X11.

Cuadro de amortización del elemento por el método de tablas (importes expresados en €)

Periodo	Amortización	Valor neto contable a 31/12
20X8	3.000	17.000
20X9	3.000	14.000
20X10	3.000	11.000
20X11	3.000	8.000
20X12	3.000	5.000
20X13	3.000	2.000
20X14	2.000	0
Total	20.000	0

Valor neto contable a 1 de enero de 20X11: 11.000 euros.

Cuadro de amortización de la mejora (art. 3.4 del RIS)

Periodo	Amortización
20X11	545,45 (2.000 × 3.000/11.000)
20X12	545,45 (2.000 × 3.000/11.000)
20X13	545,45 (2.000 × 3.000/11.000)
	.../...

.../...

.../...

Periodo	Amortización
.../...	
20X14	363,65 (2.000 × 2.000/11.000)
Total	2.000

En consecuencia, el importe de la amortización fiscalmente deducible para el cálculo de la base imponible del IS correspondiente al ejercicio 20X11 asciende a 3.545,45 euros (3.000 € correspondientes a la amortización del elemento y 545,45 euros correspondientes a la amortización de la mejora).

Elementos revalorizados

Si un elemento del inmovilizado se revaloriza al amparo de alguna norma legal o reglamentaria que obligue a incluir su importe en la cuenta de resultados del ejercicio, la revalorización se integra en la base imponible del contribuyente. Además, la amortización a efectos fiscales del importe que resulte de la revalorización se realiza con los mismos criterios que los establecidos para las operaciones de renovación, ampliación o mejora.

Fusión, escisión total o parcial y aportación de elementos patrimoniales

La entidad que adquiere elementos amortizables a través de cualquiera de estas operaciones debe continuar el mismo método de amortización que estaba utilizando la entidad transmitente. No obstante, la entidad adquirente puede aplicar a esos elementos el mismo método de amortización que aplica a los suyos.

Este criterio se fundamenta en el principio de continuidad del método de amortización y en la subrogación implícita en estas operaciones de concentración de empresas.

2.2.3. Amortización según la tabla de amortización establecida en la LIS (art. 4 del RIS)

La depreciación es efectiva cuando sea el resultado de aplicar cualquiera de los siguientes coeficientes:

- El coeficiente de amortización lineal máximo establecido en la tabla.
- El coeficiente de amortización lineal que se deriva del periodo máximo de amortización establecido en la tabla.
- Cualquier otro coeficiente de amortización lineal comprendido entre los dos anteriores.

Amortización contabilizada en un periodo posterior al que corresponde la depreciación

Las condiciones para que una amortización resultante de utilizar el método de tablas contabilizada en un ejercicio posterior al de su devengo sea deducible son las siguientes:

- a) Es preciso que la amortización contabilizada en un periodo impositivo sea inferior a la que resulte de aplicar el coeficiente de amortización resultante del periodo máximo de amortización establecido en la tabla (coeficiente mínimo).
- b) Además, es necesario que en algún periodo impositivo posterior la amortización contabilizada sea superior a la que resulte de aplicar el coeficiente de amortización máximo de la tabla, sin que tal exceso de amortización se corresponda con una depreciación efectiva del elemento, es decir, no se justifica la efectividad de ese exceso de amortización.

Dándose estas dos condiciones, el referido exceso de amortización sobre el coeficiente máximo se entiende que corresponde a la depreciación del ejercicio en el que se contabilizó una amortización inferior a la que correspondía según el periodo máximo, de manera que esa imputación no puede sobrepasar la amortización resultante del coeficiente mínimo.

EJEMPLO 3

Un elemento amortizable, según tablas al coeficiente máximo del 25 % y periodo máximo de 8 años, se adquiere al inicio del ejercicio 1 por un importe de 10.000 euros, siendo la secuencia de la amortización contable la siguiente:

Ejercicio	Amortización contable
1	0,00
2	1.500,00
	.../...

.../...

.../...

Ejercicio	Amortización contable
.../...	
3	3.000,00
4	3.000,00
5	2.500,00

En este caso se manifiestan las condiciones para considerar que se están contabilizando en los ejercicios 3 y 4 amortizaciones devengadas en el ejercicio 1, ya que en este último ejercicio la amortización es inferior de la que hubiese correspondido según el periodo máximo (1.250 €), mientras que en aquellos otros dos ejercicios la amortización excede de la que corresponde según el coeficiente máximo (2.500 €). En este caso, la Administración tributaria regularizaría las liquidaciones presentadas por el contribuyente de acuerdo con la siguiente secuencia de deducibilidad de las amortizaciones:

Ejercicio	Amortización contable
1	1.000,00
2	1.500,00
3	2.500,00
4	2.500,00
5	2.500,00

Los excesos de amortización de 500 euros contabilizados en cada uno de los ejercicios 3 y 4 se imputan al ejercicio 1 a efectos fiscales.

Elementos usados

Se consideran bienes usados aquellos elementos del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias que no sean puestos en condiciones de funcionamiento por primera vez en la entidad que ha realizado la inversión.

No se consideran como usados los edificios que se adquieran con una antigüedad inferior a diez años.

Se permite la utilización de diferentes bases de amortización para los bienes usados:

- a) Con carácter general, la base de amortización es el precio de adquisición, siendo el límite deducible el resultado de multiplicar por 2 la cantidad que resulte de aplicar el coeficiente máximo de amortización.
- b) Si el contribuyente conoce el precio de adquisición o coste de producción originario, puede tomar como base de amortización estos valores para aplicar sobre ellos el coeficiente de amortización lineal máximo.
- c) Si el contribuyente no conoce el precio o coste de producción originario, puede determinarlos pericialmente y aplicar sobre ellos el coeficiente de amortización lineal máximo.

EJEMPLO 4

Al inicio del ejercicio se adquiere un elemento usado, siendo su precio de adquisición de 800 euros. El precio de adquisición originario que pagó la sociedad que lo transmite fue de 1.000 euros. El coeficiente lineal máximo de tablas es del 12 %.

En tal caso, la utilización de las alternativas de que dispone el contribuyente determina las siguientes amortizaciones:

- a) Amortización sobre el precio de adquisición: $800 \times 0,12 \times 2 = 192$ euros.
- b) Amortización sobre precio originario: $1.000 \times 0,12 = 120$ euros.

El contribuyente elegirá la primera alternativa en la medida en que determina un mayor importe en concepto de amortización.

Caso especial de amortización de elementos usados

Si la entidad adquirente y la transmitente del elemento patrimonial forman parte de un mismo grupo de sociedades, según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, la amortización de los elementos usados se determina obligatoriamente tomando como base de amortización el precio originario, excepto que el precio de adquisición sea superior al originario, en cuyo caso la amortización deducible tendrá como límite el resultado de aplicar al precio de adquisición el coeficiente de amortización lineal máximo.

EJEMPLO 5

Se adquiere un elemento usado por importe de 600 euros. El coeficiente de amortización lineal máximo de la tabla es del 12 %, siendo su precio originario de 1.000 euros. Adquiriente y transmitente forman parte de un mismo grupo de sociedades.

En este caso, la amortización se practica sobre el precio originario ($1.000 \times 0,12 = 120 \text{ €}$). Ahora bien, si el precio de adquisición es 1.200 euros, es decir, superior al precio originario, la amortización se calcula sobre dicho precio de adquisición y no sobre el originario:

$$\text{Amortización} = 1.200 \times 0,12 = 144 \text{ €}$$

Turnos de trabajo

Tratándose de elementos que se adquieran para ser utilizados en varios turnos de trabajo, el coeficiente aplicable es el que resulta de la siguiente fórmula:

$$C^{\text{max}} = C_{\text{min}} + (C_{\text{max}} - C_{\text{min}}) \times \text{Núm horas}/8$$

C^{max} es el nuevo coeficiente máximo de amortización.

C_{min} es el coeficiente mínimo de amortización según la tabla del elemento patrimonial.

C_{max} es el anterior coeficiente máximo de amortización según la tabla del elemento patrimonial.

Núm horas es el número de horas diarias habitualmente trabajadas.

EJEMPLO 6

Una sociedad adquiere un elemento nuevo que será utilizado en dos turnos de trabajo diarios de siete horas de duración cada turno. El coeficiente lineal máximo de amortización según la tabla es del 12 %, siendo su periodo máximo de amortización de 18 años.

En tal caso el nuevo coeficiente máximo de amortización es:

- $C_{\text{max}} = 5,55 + (12 - 5,55) \times 14/8 = 16,84 \%$, siendo
- $C_{\text{min}} = 100/18 = 5,55$.

2.2.4. Amortización según porcentaje constante (art. 5 del RIS)

Este sistema de amortización supone aplicar un porcentaje constante sobre el valor del elemento que está pendiente de amortizar en cada ejercicio, por lo que el importe de la amortización en cada ejercicio es inferior a la amortización del inmediato anterior.

Para ello se parte de un coeficiente de amortización lineal elegido por el contribuyente entre el coeficiente lineal máximo y el mínimo que resulte de su periodo máximo, al cual le corresponde un periodo de amortización. El coeficiente resultante se pondera, a su vez, por los siguientes coeficientes en función del periodo de amortización que resulte del coeficiente elegido:

- a) Para periodos de amortización inferiores a cinco años: 1,5.
- b) Para periodos de amortización iguales o superiores a cinco años e inferiores a ocho años: 2.
- c) Para periodos de amortización iguales o superiores a ocho años: 2,5.

El resultado de aplicar al coeficiente de amortización elegido el coeficiente ponderador obtenido del periodo de amortización determina el coeficiente de amortización constante, el cual no puede ser inferior al 11 %. Es decir, si al aplicar este método resulta un coeficiente constante inferior al 11 %, se tomaría este último para aplicar este sistema de amortización degresivo.

El sistema de amortización según porcentaje constante no es de aplicación a los edificios, mobiliario y enseres.

EJEMPLO 7

Una sociedad cuyo ejercicio coincide con el año natural adquiere un elemento nuevo del inmovilizado material al inicio del ejercicio por un importe de 10.000.000 de euros, siendo los coeficientes de la tabla del artículo 12.1 de la LIS los siguientes:

- Coeficiente máximo: 10 %.
- Periodo máximo de amortización: 20 años.

La sociedad tiene intención de amortizar este elemento según el sistema de porcentaje constante. Para ello la sociedad elige un coeficiente del 10 %, por lo que el periodo de amortización es de 10 años y, por tanto, el coeficiente ponderador es 2,5. En definitiva, el porcentaje constante de amortización es del 25 %, resultado de multiplicar el coeficiente lineal del 10 % por 2,5.

.../...

.../...

En este caso, la secuencia de las amortizaciones en cada uno de esos diez años de vida útil del elemento es la siguiente:

Periodo	Base amortización	Amortización	Pendiente amortización
1	10.000.000,00	2.500.000,00	7.500.000,00
2	7.500.000,00	1.875.000,00	5.625.000,00
3	5.625.000,00	1.406.250,00	4.218.750,00
4	4.218.750,00	1.054.687,50	3.164.062,50
5	3.164.062,50	791.015,63	2.373.046,88
6	2.373.046,88	593.261,72	1.779.785,16
7	1.779.785,16	444.946,29	1.334.838,87
8	1.334.838,87	333.709,72	1.001.129,15
9	1.001.129,15	250.282,29	750.846,86
10	750.846,86	750.846,86	0,00

En cada uno de los periodos impositivos se aplica el porcentaje constante del 25 % al valor de la inversión que está pendiente de amortizar, de manera que la secuencia de la amortización es decreciente y en el último año de amortización debe amortizarse la totalidad de lo que esté pendiente al objeto de que no se sobrepase el periodo de amortización elegido de diez años.

2.2.5. Amortización según números dígitos (art. 6 del RIS)

La aplicación de este sistema puede determinar que el importe de la amortización del inmovilizado pueda ser en cada ejercicio tanto decreciente como creciente respecto de la amortización del ejercicio anterior.

Se aplica este sistema tanto a los elementos nuevos como usados, pero en ningún caso son amortizables por números dígitos los edificios, el mobiliario y los enseres.

Como en el sistema del porcentaje constante, el contribuyente debe determinar el periodo de amortización del elemento derivado de la tabla de amortización entre el periodo mínimo

(resultante del coeficiente máximo) y el periodo máximo, atribuyendo un número de dígitos al primer ejercicio igual al número de años de amortización del elemento y a los ejercicios siguientes un número de dígitos inferior en una unidad hasta el último, al que se le asigna el dígito uno, distribuyéndose el importe de la inversión entre el número total de dígitos resultante de esa distribución.

La amortización de cada ejercicio se determina multiplicando el número de dígitos del mismo por el importe que corresponde a cada dígito.

Este método puede determinar tanto una amortización degresiva como progresiva.

EJEMPLO 8

Una inversión de 10.000.000 de euros es realizada al inicio del periodo impositivo. Su coeficiente de amortización lineal máximo según tablas es del 10 % y el periodo máximo de amortización 20 años. Se elige 10 años como periodo de amortización.

La secuencia de las amortizaciones en cada uno de esos ejercicios es la siguiente:

Periodo	Dígitos	Amortización
1	10	1.818.180,80
2	9	1.636.363,62
3	8	1.454.545,44
4	7	1.272.727,26
5	6	1.090.909,08
6	5	909.090,08
7	4	727.272,72
8	3	545.454,54
9	2	363.636,36
10	1	181.818,28
	55	10.000.000,00

.../...

.../...

La suma de números dígitos correspondientes a todos los años del periodo de amortización se obtiene aplicando la siguiente fórmula:

$$\text{Suma dígitos} = [n \times (n + 1)]/2$$

siendo n el número que corresponde al periodo de amortización.

En este ejemplo la suma de dígitos es 55, por lo que el importe de la amortización asociada a cada dígito es de $10.000.000/55 = 181.818,18$ euros, lo cual determina que en cada periodo impositivo la amortización sea el importe de la amortización por dígito multiplicado por el número de dígitos que corresponde al periodo.

EJEMPLO 9

Mismo caso anterior donde la amortización es progresiva.

Periodo	Dígitos	Amortización
1	1	181.818,18
2	2	363.636,36
3	3	545.454,54
4	4	727.272,72
5	5	909.090,08
6	6	1.090.908,08
7	7	1.272.727,26
8	8	1.454.545,44
9	9	1.636.363,62
10	10	1.818.180,90
	55	10.000.000,00

2.2.6. Planes de amortización (art. 7 del RIS)

Este método de amortización responde igualmente a la depreciación efectiva de los elementos del inmovilizado, de manera que es aplicable en aquellos casos en donde la verdadera depreciación del elemento patrimonial no se corresponda con el resultado de aplicar cualquiera de los métodos de amortización anteriores.

El contribuyente puede contabilizar la depreciación efectiva de cada ejercicio. No obstante, su deducibilidad depende de la justificación por parte del mismo de dicha efectividad ante la Administración tributaria. Sin embargo, al objeto de evitar la práctica de dicha prueba, se permite que el contribuyente pueda presentar a la Administración tributaria planes especiales de amortización.

En definitiva, este método requiere una justificación previa de la efectividad de la depreciación, de modo que si dicha prueba es solvente, la Administración aceptará dicho plan, por lo que el contribuyente contabilizará en cada periodo la amortización que se derive de ese plan.

Procedimiento de solicitud y concesión del plan de amortización

Las características de este procedimiento son las siguientes:

- a) Elementos. Los elementos patrimoniales susceptibles de ser amortizados de acuerdo con un plan especial pueden ser tanto nuevos como usados, así como elementos del inmovilizado material, intangible o de las inversiones inmobiliarias.
- b) Requisitos de la solicitud. La solicitud del plan especial de amortización debe contener los datos siguientes:
 - Descripción de los elementos objeto del plan de amortización, indicando su ubicación y la actividad a la que están afectos.
 - Método de amortización que se propone, describiendo la distribución temporal de las amortizaciones que se desprenden del plan.
 - Justificación del método de amortización solicitado.
 - Precio de adquisición o coste de producción de los elementos patrimoniales a los que se refiere el plan.
 - Fecha en la que debe comenzar la amortización de los elementos.
- c) Plazo de solicitud. El contribuyente debe presentar a la Administración tributaria la solicitud del plan, junto con los datos mencionados en la letra anterior, **dentro del periodo de construcción o de amortización del elemento patrimonial al que se**

refiere el plan (con el antiguo reglamento, esta posibilidad quedaba restringida a los tres meses posteriores al inicio del plazo de amortización).

- d) Resolución del plan. Será competente para instruir y resolver el procedimiento el órgano de la AEAT que corresponda de acuerdo con sus normas de estructura orgánica **(el anterior reglamento asignaba dicha competencia a la Delegación de la AEAT del domicilio fiscal del sujeto pasivo o las Dependencias Regionales de Inspección o la Oficina Nacional de Inspección, tratándose de sujetos pasivos adscritos a las mismas).**

En la resolución del plan de amortización, la Administración tributaria puede pedir al contribuyente los datos, informes, antecedentes y justificantes que estime necesarios para facilitar la resolución.

En cualquier momento del procedimiento, el contribuyente puede desistir de la solicitud formulada. También puede presentar, antes del trámite de audiencia, las alegaciones, documentos y justificantes que considere necesarios para facilitar la resolución del plan.

Instruido el procedimiento, se debe poner de manifiesto al contribuyente con anterioridad a la redacción de la propuesta de resolución, de manera que dispone de 15 días para formular alegaciones y presentar los documentos y justificantes que estime necesarios para su resolución.

La resolución que pone fin al procedimiento, que es siempre motivada, puede:

- Aprobar el plan formulado por el contribuyente.
 - Aprobar, con la aceptación del contribuyente, un plan de amortización que difiera del inicialmente presentado **(el reglamento anterior disponía aprobar un plan alternativo de amortización formulado por el sujeto pasivo en el curso del procedimiento).**
 - Desestimar el plan formulado por el contribuyente.
- e) Finalización del procedimiento: El procedimiento debe finalizar antes de **tres meses** contados desde la fecha en que la solicitud haya tenido entrada en cualquiera de los registros del órgano administrativo competente para su resolución, o contados desde la fecha de subsanación de la solicitud a requerimiento de dicho órgano.

Si ha transcurrido dicho plazo sin que la Administración haya resuelto el procedimiento de forma expresa, debe entenderse aprobado el plan formulado por el contribuyente, esto es, en este caso juega el silencio administrativo positivo.

El plan de amortización aprobado surtirá efecto en los periodos impositivos que finalicen tras la presentación del mismo, salvo que expresamente se establezca una fecha distinta (el reglamento anterior no regulaba dicha cuestión).

Modificación del plan de amortización

Los planes de amortización pueden ser modificados a solicitud del contribuyente, observando los mismos requisitos que en la solicitud originaria. El escrito de petición en tal sentido ha de presentarse en el periodo impositivo en el que la modificación debe surtir efecto.

Aplicación a otros elementos patrimoniales

Los planes de amortización aprobados por la Administración pueden aplicarse a otros elementos patrimoniales de idénticas características cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- Deben mantenerse sustancialmente las circunstancias de carácter físico, tecnológico, jurídico y económico determinantes del método de amortización aprobado.
- La amortización de esos otros elementos debe comenzar antes del transcurso de los tres años contados desde la fecha de notificación del acuerdo de aprobación del plan de amortización.

La aplicación del anterior plan debe ser comunicado a la AEAT con anterioridad a la finalización del periodo impositivo en que debe surtir efectos dicho plan.

2.3. COBERTURA DEL RIESGO DE CRÉDITO EN ENTIDADES FINANCIERAS (ARTS. 8 Y 9 DEL RIS)

El **capítulo III** del título I del RIS contiene las **reglas especiales de deducibilidad fiscal de la cobertura de riesgo de crédito en entidades financieras, en los mismos términos establecidos en la normativa anterior.**

Las entidades obligadas a llevar la contabilidad de acuerdo con las normas del Banco de España, esto es, las entidades de crédito y las sucursales de entidades de crédito residentes en el extranjero que operan en España, están sometidas a un régimen particular a efectos de la deducibilidad de las pérdidas por deterioro para insolvencias dotadas.

Como novedad, el nuevo reglamento también incluye en el ámbito de aplicación a los fondos de titulización hipotecaria y a los fondos de titulización de activos a que se refieren las letras h) e i), respectivamente, del apartado 1 del artículo 7 de la LIS, en relación con la deducibilidad de las correcciones valorativas por deterioro de valor de los instrumentos de deuda valorados por su coste amortizado.

Las pérdidas por deterioro que dichas entidades doten para cubrir el riesgo de crédito son deducibles a efectos de la determinación de la base imponible hasta el importe mínimo que las normas del Banco de España establecen para la dotación de dichas provisiones.

No son deducibles las pérdidas por deterioro siguientes, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía, en cuyo caso el deterioro sí es deducible:

- a) Los adeudados o afianzados por entidades de derecho público.
- b) Los garantizados mediante derechos reales, pactos de reserva de dominio y derecho de retención, cuando el objeto de estos derechos sean viviendas terminadas. No obstante, en el caso de pérdida o envilecimiento de la garantía, son deducibles las pérdidas por deterioro que se hubiesen dotado.
- c) Los garantizados con depósitos dinerarios o contratos de seguro de crédito o caución.
- d) Los créditos que estén sujetos a un pacto o acuerdo interno de renovación. Se entiende que hay acuerdo de renovación cuando con posterioridad a la aparición de las condiciones determinantes del riesgo de insolvencia de los deudores, el contribuyente conceda crédito al deudor.

Por el contrario, no se considerará producida la renovación en los casos siguientes:

- Concesión de nuevas facilidades o renegociación de las deudas contraídas por los acreditados, residentes o no residentes, en caso de procedimientos concursales, planes de viabilidad, reconversión o situaciones análogas.
 - Concesión de facilidades financieras al deudor relacionadas exclusivamente con la financiación de sus ventas.
 - Prórroga o reinstrumentación simple de las operaciones, efectuadas con el fin de obtener una mejor calidad formal del título jurídico sin obtención de nuevas garantías eficaces.
- e) Los adeudados por personas o entidades vinculadas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 de la LIS. Aun existiendo vinculación, son deducibles si el deudor se encuentra en situación de concurso, insolvencia judicialmente declarada o en otras circunstancias debidamente acreditadas que evidencien una reducida posibilidad de cobro.
 - f) Los adeudados por partidos políticos, sindicatos de trabajadores, asociaciones empresariales, colegios profesionales y cámaras oficiales.
- Sin embargo, las dotaciones son deducibles cuando los créditos adeudados por dichas entidades se encuentren en procedimientos concursales, insolvencias judicialmente declaradas o concurren otras circunstancias justificadas que evidencien una reducida posibilidad de cobro.
- g) Los créditos subestándar en la parte que corresponda a operaciones con garantía real o cuyas dotaciones estarían excluidas de la deducción por incurrir en alguna

de las circunstancias de las letras anteriores, así como los garantizados por otras entidades del mismo grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, **con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.**

En las demás operaciones, el importe deducible no puede exceder de la cobertura genérica que hubiese correspondido de haberse clasificado los créditos como riesgo normal por aplicación del parámetro alfa establecido en la Circular 4/2004, de 22 de diciembre.

h) No son deducibles las pérdidas por deterioro para riesgo-país relativas a:

- Créditos y riesgo de firma garantizados indirectamente por cualquier tipo de operación comercial o financiera.
- La parte de crédito no dispuesto por el deudor.
- Países incluidos en el grupo de países no clasificados, excepto en la parte que afecte a operaciones interbancarias.

No son deducibles las dotaciones basadas en estimaciones globales del riesgo de insolvencias de los deudores, incluso las dotaciones estadísticas.

No obstante, es deducible el importe de la cobertura genérica, que no se corresponda a riesgos contingentes, con el límite del resultado de aplicar el 1 % sobre la variación positiva global en el periodo impositivo de los instrumentos de deuda clasificados como riesgo normal a que se refiere la Circular 4/2004, de 22 de diciembre, excluidos los instrumentos de deuda sin riesgo apreciable, los valores negociados en mercados secundarios organizados, créditos cubiertos con garantía real y cuotas pendientes de vencimiento de contratos de arrendamiento financiero sobre bienes inmuebles. La cobertura genérica que se corresponda a riesgos contingentes es deducible en la parte que se haya dotado por aplicación del parámetro alfa establecido en la Circular 4/2004, de 22 de diciembre.

2.4. PLANES DE GASTOS CORRESPONDIENTES A ACTUACIONES MEDIO-AMBIENTALES (ART. 10 DEL RIS)

De acuerdo con lo establecido en el artículo 14.4 de la LIS, los **gastos correspondientes a actuaciones medioambientales** son deducibles cuando se correspondan a un plan formulado por el contribuyente y aceptado por la Administración tributaria, por lo que el RIS, de acuerdo con el mandato contenido en dicho artículo de la LIS, establece el procedimiento para la resolución de los planes que se formulen.

Tales planes han de acomodarse al procedimiento siguiente:

- a) Contenido. El escrito de solicitud del plan debe contener datos detallados sobre las obligaciones del contribuyente o compromisos adquiridos por el mismo para prevenir o reparar los daños al medio ambiente (descripción técnica, justificación, importe, criterio de imputación temporal y fecha de inicio).
- b) Plazo de solicitud. Debe realizarse ante la Administración tributaria **dentro de los tres meses** siguientes a la fecha de nacimiento de la obligación o compromiso de la actuación medioambiental.

La Administración puede recabar del contribuyente los datos, informes, antecedentes y justificantes que considere necesarios para resolver. El contribuyente, en cualquier momento del procedimiento, puede desistir de la solicitud formulada, así como presentar, con anterioridad al trámite de audiencia, las alegaciones, documentos y justificantes que estime pertinentes.

- c) Resolución. Es competente para instruir y resolver el procedimiento el órgano de la AEAT que corresponda de acuerdo con sus normas de estructura orgánica.

Una vez instruido el procedimiento, y antes de la propuesta de resolución, se ha de poner de manifiesto al contribuyente, quien dispone de quince días para formular las alegaciones y presentar los documentos y justificantes que estime pertinentes.

La resolución que ponga fin al procedimiento, que debe ser motivada, puede:

- Aprobar el plan formulado por el contribuyente u otro alternativo, con la aceptación del mismo (**el reglamento anterior disponía aprobar un plan alternativo de gastos formulado por el sujeto pasivo en el curso del procedimiento**).
 - Desestimarlo.
- d) Finalización. El procedimiento debe finalizar antes de **tres meses**, contados desde la fecha en que la solicitud haya tenido entrada en cualquiera de los registros del órgano administrativo competente o desde la fecha de su subsanación. Transcurrido dicho plazo sin que la Administración haya resuelto de forma expresa, se entiende aprobado el plan formulado por el contribuyente (silencio administrativo positivo).
 - e) Modificación. Cuando se desee modificar un plan de gastos por actuaciones medioambientales ya aprobado por la Administración, el contribuyente ha de solicitarlo, dentro de los tres últimos meses del periodo impositivo en que deba surtir efecto la modificación, debiéndose cumplir las mismas normas que para la solicitud inicial.

2.5. PLANES ESPECIALES DE INVERSIONES Y GASTOS DE LAS COMUNIDADES TITULARES DE MONTES VECINALES EN MANO COMÚN (ART. 11 DEL RIS)

Según el artículo 112.1 de la LIS, la base imponible correspondiente a las comunidades titulares de montes vecinales en mano común se reduce en el importe de los beneficios del ejer-

cicio aplicados a determinadas inversiones, gastos de conservación y mantenimiento del monte y financiación de obras de infraestructura y servicios públicos, de interés social, si bien la aplicación del beneficio a dichas finalidades debe efectuarse en el propio periodo impositivo o en los cuatro siguientes. Sin embargo, el apartado 2 del mismo artículo permite que los beneficios puedan aplicarse en un plazo superior siempre que en el mismo se formule un plan especial de inversiones y gastos por el contribuyente y sea aceptado por la Administración. Por ello, el RIS en este caso también de acuerdo con el mandato de la LIS establece los términos en los que la Administración acepta el plan especial de inversiones y gastos.

Planes especiales de inversiones y gastos

Cuando se pruebe que las inversiones y gastos deben efectuarse necesariamente en un plazo superior a los cuatro periodos impositivos siguientes, se puede presentar un plan especial de inversiones y gastos:

- a) Solicitud. Debe contener los siguientes datos:
 - Una descripción de los gastos, inversiones y sus importes realizados dentro del plazo de los cuatro periodos impositivos siguientes y de las inversiones o gastos pendientes objeto del plan especial.
 - El importe efectivo o previsto de las inversiones o gastos del plan.
 - Una descripción del plan temporal de realización de la inversión o gasto, y de las circunstancias específicas que justifican el plan especial de inversiones y gastos.
 - b) Plazo de presentación. El plan especial de reinversión se debe presentar **antes de que finalice el último periodo impositivo de los cuatro de que dispone el contribuyente para realizar las inversiones o gastos**. El contribuyente puede desistir de la solicitud formulada.
- La Administración tributaria puede recabar cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes sean necesarios. También **es preceptivo el informe de los organismos de las comunidades autónomas con competencia en materia forestal** en las que tenga su domicilio fiscal el contribuyente. Este, en cualquier momento anterior al trámite de audiencia, puede presentar las alegaciones y aportar los documentos y justificantes que estime pertinentes.
- c) Resolución. El procedimiento deberá finalizar en el plazo de **tres meses**. Instruido el mismo e inmediatamente antes de redactar la propuesta de resolución, se pondrá de manifiesto al sujeto pasivo, quien dispone de un plazo de quince días para formular las alegaciones y presentar los documentos y justificantes que estime pertinentes.

La resolución motivada que ponga fin al procedimiento puede:

- Aprobar el plan especial de inversiones y gastos formulado por el contribuyente.
- Aprobar un plan especial de inversiones y gastos alternativo, con la aceptación del contribuyente (**el reglamento anterior disponía aprobar un plan especial de inversiones y gastos formulado por el sujeto pasivo en el curso del procedimiento**).
- Desestimar el plan especial de inversiones y gastos formulado por el contribuyente.

Transcurrido el plazo de tres meses sin haberse notificado una resolución expresa, se entiende aprobado el plan especial de inversiones y gastos.

Es competente para instruir y resolver el procedimiento el órgano de la AEAT que corresponda de acuerdo con sus normas de estructura orgánica (**tal y como ya disponía el anterior reglamento**).

- d) Incumplimiento del plan. En caso de incumplimiento total o parcial del plan, el contribuyente regularizará su situación tributaria en los términos establecidos en el apartado 3 del artículo 125 de la LIS, teniendo en cuenta la inversión o gasto propuesta y la efectivamente realizada.

EJEMPLO 10

Una comunidad titular de un monte vecinal en mano común obtiene un beneficio de 10.000 euros antes de computar el gasto por el IS. De ese beneficio destina un importe de 6.000 euros a inversiones a realizar en el próximo ejercicio con la finalidad de conservar y proteger el monte. En este ejercicio ha vencido el plazo para invertir los beneficios de ejercicios anteriores, faltando por invertir de los mismos un importe de 1.000 euros. En este mismo ejercicio la comunidad distribuye beneficios entre los vecinos por importe de 2.000 euros.

La liquidación del IS de la comunidad sería:

• Base imponible (10.000 – 6.000)	4.000
• Cuota íntegra (0,25 × 4.000)	1.000
• Regularización beneficios no aplicados a inversión (0,25 × 1.000)	250
• Cuota a ingresar	1.250

.../...

.../...

Además, la comunidad debe ingresar los intereses de demora que correspondan sobre la deuda de 250 euros. En cuanto a los vecinos, la cantidad percibida se integrará en su base liquidable del ahorro.

2.6. INFORMACIÓN Y DOCUMENTACIÓN SOBRE ENTIDADES Y OPERACIONES VINCULADAS (ARTS. 13 A 16 DEL RIS)

2.6.1. Introducción

El capítulo V del título I recoge la principal novedad del RIS, incorporando modificaciones sustanciales en relación con las entidades y las operaciones vinculadas.

Una de ellas supone la plasmación en nuestro Derecho positivo de algunas de las recomendaciones elaboradas por la OCDE a través del Plan de Acción BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) o Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, que se elabora en el ámbito de la OCDE, y en concreto en relación con la información y documentación de las entidades y operaciones vinculadas.

Con base en ello se introduce como novedad la información país por país (regulada en el art. 14 del RIS), que resultará exigible, a partir de 2016, a las entidades residentes en territorio español que tengan la condición de dominantes de un grupo y no sean al mismo tiempo dependientes de otra, cuando el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de personas o entidades que formen parte del grupo, en los 12 meses anteriores al inicio del periodo impositivo, sea, al menos, de 750 millones de euros.

Dicha información se presentará en los 12 meses siguientes a la finalización del periodo impositivo, en el modelo elaborado al efecto, que se aprobará por orden del ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

2.6.2. Información y documentación sobre entidades y operaciones vinculadas (art. 13 del RIS)

A los efectos de lo dispuesto en artículo 18.3 de la LIS, las personas o entidades vinculadas, con el objeto de justificar que las operaciones efectuadas se han valorado por su valor de mercado, deberán aportar, a requerimiento de la Administración tributaria, la siguiente documentación específica:

- a) La documentación a que se refiere el artículo 15 del RIS, relativa a las operaciones vinculadas del grupo al que pertenece el contribuyente, definido en los términos establecidos en el artículo 18.2 de la LIS, incluyendo a los establecimientos permanentes que formen parte del mismo.
- b) La documentación del contribuyente a que se refiere el artículo 16 del RIS. Los establecimientos permanentes de entidades no residentes en territorio español estarán igualmente obligados a aportar esta documentación.

Esta documentación deberá estar a disposición de la Administración tributaria a partir de la finalización del plazo voluntario de declaración, y es independiente de cualquier documentación o información adicional que la Administración tributaria pueda solicitar en el ejercicio de sus funciones, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.

La documentación específica señalada deberá elaborarse de acuerdo con los principios de proporcionalidad y suficiencia. En su preparación, el contribuyente podrá utilizar aquella documentación relevante de que disponga para otras finalidades.

No obstante, dicha documentación específica no resultará de aplicación:

- a) A las operaciones realizadas entre entidades que se integren en un mismo grupo de consolidación fiscal, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 65.2 de la LIS.
- b) A las operaciones realizadas con sus miembros o con otras entidades integrantes del mismo grupo de consolidación fiscal por las agrupaciones de interés económico, de acuerdo con lo previsto en la Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico, y las uniones temporales de empresas, reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de empresas y de las sociedades de desarrollo industrial regional, e inscritas en el registro especial del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (MHAP). No obstante la documentación específica será exigible en el caso de uniones temporales de empresas o fórmulas de colaboración análogas a las uniones temporales, que se acojan al régimen establecido en el artículo 22 de la LIS.
- c) A las operaciones realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores.
- d) A las operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada, siempre que el importe de la contraprestación del conjunto de operaciones no supere los 250.000 euros, de acuerdo con el valor de mercado.

El contribuyente deberá incluir en las declaraciones que así se prevea la información relativa a sus operaciones vinculadas en los términos que se establezca por orden del ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

2.6.3. Información país por país (art. 14 del RIS)

La **información país por país** comprende, respecto del periodo impositivo de la entidad dominante, de forma agregada, por cada país o jurisdicción:

- a) Ingresos brutos del grupo, distinguiendo entre los obtenidos con entidades vinculadas o con terceros.
- b) Resultados antes del IS o impuestos de naturaleza análoga.
- c) Impuestos sobre Sociedades o de naturaleza análoga satisfechos, incluyendo las retenciones soportadas.
- d) Impuestos sobre Sociedades o de naturaleza análoga devengados, incluyendo las retenciones soportadas.
- e) Importe de la cifra de capital y otros fondos propios existentes en la fecha de conclusión del periodo impositivo.
- f) Plantilla media.
- g) Activos materiales e inversiones inmobiliarias distintos de tesorería y derechos de crédito.
- h) Lista de entidades residentes, incluyendo los establecimientos permanentes y actividades principales realizadas por cada una.
- i) Otra información relevante y una explicación, en su caso, de los datos incluidos en la información.

2.6.4. Documentación específica del grupo al que pertenezca el contribuyente (art. 15 del RIS)

Deberá comprender:

- a) Información relativa a la estructura y organización del grupo:
 - 1.º Descripción general de la estructura organizativa, jurídica y operativa del grupo, así como cualquier cambio relevante en la misma.
 - 2.º Identificación de las distintas entidades que formen parte del grupo.
- b) Información relativa a las actividades del grupo:
 - 1.º Actividades principales del grupo, así como descripción de los principales mercados geográficos en los que opera el grupo, fuentes principales de

beneficios y cadena de suministro de aquellos bienes y servicios que representen, al menos, el 10% del importe neto de la cifra de negocios del grupo, correspondiente al periodo impositivo.

- 2.º Descripción general de las funciones ejercidas, riesgos asumidos y principales activos detentados por las distintas entidades del grupo, incluyendo los cambios respecto del periodo impositivo anterior.
- 3.º Descripción de la política del grupo en materia de precios de transferencia que incluya el método o métodos de fijación de los precios adoptados por el grupo, que justifiquen su adecuación al principio de libre competencia.
- 4.º Relación y breve descripción de los acuerdos de reparto de costes y contratos de prestación de servicios relevantes entre entidades del grupo.
- 5.º Descripción de las operaciones de reorganización y de adquisición o cesión de activos relevantes, realizadas durante el periodo impositivo.

c) Información relativa a los activos intangibles del grupo:

- 1.º Descripción general de la estrategia global del grupo en relación con el desarrollo, propiedad y explotación de los activos intangibles, incluyendo la localización de las principales instalaciones en las que se realicen actividades de investigación y desarrollo, así como la dirección de las mismas.
- 2.º Relación de los activos intangibles del grupo, indicando las entidades titulares de los mismos, así como descripción de la política de precios de transferencia del grupo en relación con los intangibles.
- 3.º Importe de las contraprestaciones correspondientes a las operaciones vinculadas del grupo, derivadas de la utilización de los activos intangibles, identificando las entidades del grupo afectadas y sus territorios de residencia fiscal.
- 4.º Relación de acuerdos entre las entidades del grupo relativos a intangibles, incluyendo los acuerdos de reparto de costes, los principales acuerdos de servicios de investigación y acuerdos de licencias.
- 5.º Descripción general de cualquier transferencia relevante sobre activos intangibles realizada en el periodo impositivo, incluyendo las entidades, países e importes.

d) Información relativa a la actividad financiera:

- 1.º Descripción general de la forma de financiación del grupo, incluyendo los principales acuerdos de financiación suscritos con personas o entidades ajenas al grupo.

- 2.º Identificación de las entidades del grupo que realicen las principales funciones de financiación del grupo, así como el país de su constitución y el correspondiente a su sede de dirección efectiva.
- 3.º Descripción general de la política de precios de transferencia relativa a los acuerdos de financiación entre entidades del grupo.

e) Situación financiera y fiscal del grupo:

- 1.º Estados financieros anuales consolidados del grupo.
- 2.º Relación y breve descripción de los acuerdos previos de valoración unilateral vigentes y cualquier otra decisión con alguna autoridad fiscal que afecte a la distribución de los beneficios del grupo entre países.

La documentación prevista en el artículo 15 del RIS no resultará de aplicación a aquellos grupos en los que el importe neto de la cifra de negocios, definido en los términos establecidos en el artículo 101 de la LIS, sea inferior a 45 millones de euros.

2.6.5. Documentación específica del contribuyente (art. 16 del RIS)

La misma deberá comprender:

a) Información del contribuyente:

- 1.º Estructura de dirección, organigrama y personas o entidades destinatarias de los informes de gestión del contribuyente, así como sus países o territorios de residencia fiscal.
- 2.º Descripción de las actividades del contribuyente, de su estrategia de negocio y, en su caso, de su participación en operaciones de reestructuración o de cesión o transmisión de activos intangibles en el periodo impositivo.
- 3.º Principales competidores.

b) Información de las operaciones vinculadas:

- 1.º Descripción detallada de la naturaleza, características e importe de las operaciones vinculadas.
- 2.º Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del contribuyente y de las personas o entidades vinculadas con las que se realice la operación.
- 3.º Análisis de comparabilidad detallado, en los términos descritos en el artículo 17 del RIS.

- 4.º Explicación relativa a la selección del método de valoración elegido, incluyendo una descripción de las razones que justificaron la elección del mismo, así como su forma de aplicación, los comparables obtenidos y la especificación del valor o intervalo de valores derivados del mismo.
- 5.º En su caso, criterios de reparto de gastos en concepto de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, así como los correspondientes acuerdos, si los hubiera, y acuerdos de reparto de costes a que se refiere el artículo 18 del RIS.
- 6.º Copia de los acuerdos previos de valoración vigentes y cualquier otra decisión con alguna autoridad fiscal que estén relacionados con las operaciones vinculadas señaladas anteriormente.
- 7.º Cualquier otra información relevante de la que haya dispuesto el contribuyente para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas.

c) Información económico-financiera del contribuyente:

- 1.º Estados financieros anuales del contribuyente.
- 2.º Conciliación entre los datos utilizados para aplicar los métodos de precios de transferencia y los estados financieros anuales, cuando corresponda y resulte relevante.
- 3.º Datos financieros de los comparables utilizados y fuente de la que proceden.

Si, para determinar el valor de mercado, se utilizan otros métodos y técnicas de valoración generalmente aceptados distintos de los señalados en las letras a) a e) del artículo 18.4 de la LIS, como pudieran ser métodos de descuento de flujos de efectivo futuro estimados, se describirá detalladamente el método o técnica concreto elegido, así como las razones de su elección.

En concreto, se describirán las magnitudes, porcentajes, ratios, tipos de interés, tasas de actualización y demás variables en que se basen los citados métodos y técnicas y se justificará la razonabilidad y coherencia de las hipótesis asumidas por referencia a datos históricos, a planes de negocios o a cualquier otro elemento que se considere esencial para la correcta determinación del valor y su adecuación al principio de libre competencia.

Deberá maximizarse el uso de datos observables de mercado, que deberán quedar acreditados, y se limitará, en la medida de lo posible, el empleo de consideraciones subjetivas y de datos no observables o contrastables.

La documentación que deberá mantenerse a disposición de la Administración tributaria comprenderá los informes, documentos y soportes informáticos idóneos para la verificación de la correcta aplicación del método de valoración y del valor de mercado resultante.

Las obligaciones documentales previstas en este artículo se referirán al periodo impositivo en el que el contribuyente haya realizado la operación vinculada.

Cuando la documentación elaborada para un periodo impositivo continúe siendo válida en otros posteriores, no será necesaria la elaboración de nueva documentación, sin perjuicio de que deban efectuarse las adaptaciones que fueran necesarias.

En el supuesto de personas o entidades vinculadas cuyo importe neto de la cifra de negocios, definido en los términos establecidos en el artículo 101 de la LIS, sea inferior a 45 millones de euros, la **documentación específica** a que se refiere el artículo 16 del RIS tendrá el siguiente **contenido simplificado**:

- a) Descripción de la naturaleza, características e importe de las operaciones vinculadas.
- b) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del contribuyente y de las personas o entidades vinculadas con las que se realice la operación.
- c) Identificación del método de valoración utilizado.
- d) Comparables obtenidos y valor o intervalos de valores derivados del método de valoración utilizado.

En el supuesto de personas o entidades que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 101 de la LIS, esta documentación específica se podrá entender cumplimentada a través del documento normalizado elaborado al efecto por orden del MHAP. Estas entidades no deberán aportar los comparables a que se refiere la letra d) anterior.

El contenido simplificado de la documentación específica a que se refiere el apartado anterior no resultará de aplicación a las siguientes operaciones:

- a) Las realizadas por contribuyentes del IRPF, en el desarrollo de una actividad económica, a la que resulte de aplicación el método de estimación objetiva con entidades en las que aquellos o sus cónyuges, ascendientes o descendientes, de forma individual o conjuntamente entre todos ellos, tengan un porcentaje igual o superior al 25 % del capital social o de los fondos propios.
- b) Las operaciones de transmisión de negocios.
- c) Las operaciones de transmisión de valores o participaciones representativos de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidades no admitidas a negociación en alguno de los mercados regulados de valores, o que estén admitidos a negociación en mercados regulados situados en países o territorios calificados como paraísos fiscales.
- d) Las operaciones sobre inmuebles.
- e) Las operaciones sobre activos intangibles.

No obstante, en el supuesto de entidades a que se refiere el artículo 101 de la LIS o personas físicas y no se trate de operaciones realizadas con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, las obligaciones específicas de documentación no deberán incorporar el análisis de comparabilidad a que se refiere el artículo 17 del RIS.

2.7. DETERMINACIÓN DEL VALOR DE MERCADO DE LAS OPERACIONES VINCULADAS (ARTS. 17 A 20 DEL RIS)

2.7.1. Introducción

El capítulo VI es el referido a las **reglas de valoración y procedimiento de comprobación de operaciones vinculadas**.

Por un lado, se establecen las reglas para la determinación del análisis de comparabilidad exigido en la documentación específica y se actualiza el procedimiento de comprobación de las operaciones vinculadas. Asimismo, se regula la opción de evitar el ajuste secundario a través de la restitución patrimonial.

2.7.2. Determinación del valor normal de mercado: análisis de comparabilidad (art. 17 del RIS)

A los efectos de determinar el valor normal de mercado, el RIS establece que deben compararse las circunstancias de las operaciones vinculadas con las circunstancias de operaciones entre personas o entidades independientes que pudieran ser equiparables.

El reglamento dispone como novedad que, para ello, será necesario determinar las verdaderas relaciones entre las personas o entidades vinculadas y las condiciones de las operaciones a comparar atendiendo a la naturaleza de las operaciones y a la conducta de las partes.

Para determinar si dos o más operaciones son equiparables se tienen en cuenta, en la medida en que sean relevantes y que el contribuyente haya podido disponer razonablemente de información sobre ellas, las siguientes circunstancias:

- a) Las características específicas de los bienes o servicios objeto de las operaciones vinculadas.
- b) Las funciones asumidas por las partes en relación con las operaciones objeto de análisis, identificando los riesgos asumidos y ponderando, en su caso, los activos utilizados.
- c) Los términos contractuales de los que, en su caso, se deriven las operaciones, teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante.

- d) Las circunstancias económicas que puedan afectar a las operaciones vinculadas, en particular, las características de los mercados en los que se entregan los bienes o se prestan los servicios.
- e) Las estrategias empresariales.

Asimismo, a los efectos de determinar el valor de mercado que habrían acordado personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia también deberá tenerse en cuenta cualquier otra circunstancia que sea relevante y **sobre la que el contribuyente haya podido disponer razonablemente de información, como, entre otras, la existencia de pérdidas, la incidencia de las decisiones de los poderes públicos, la existencia de ahorros de localización, de grupos integrados de trabajadores o de sinergias (el anterior reglamento únicamente hablaba de cualquier otra circunstancia que fuera relevante, sin más desarrollo).**

En todo caso deberán indicarse los elementos de comparación internos o externos que deban tenerse en consideración.

Cuando las operaciones vinculadas que realice el contribuyente se encuentren estrechamente ligadas entre sí, hayan sido realizadas de forma continua o **(como novedad en el reglamento), afecten a un conjunto de productos o servicios muy similares**, de manera que su valoración independiente no resulte adecuada, el análisis de comparabilidad a que se refiere el apartado anterior se efectuará teniendo en cuenta el conjunto de dichas operaciones.

Dos o más operaciones son equiparables cuando no existan entre ellas diferencias significativas en las circunstancias que afecten al precio del bien o servicio o al margen de la operación, o cuando existiendo diferencias, puedan eliminarse efectuando los ajustes de comparabilidad necesarios **(el anterior reglamento hablaba de «las correcciones necesarias»)**.

El análisis de comparabilidad así descrito forma parte de la documentación a que se refiere el artículo 16 del RIS y cumplimenta la obligación prevista en el número 3.º de la letra b) del apartado 1 del citado artículo.

El grado de comparabilidad, la naturaleza de la operación y la información sobre las operaciones equiparables constituyen los principales factores que determinarán, en cada caso, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 18 de la LIS, el método de valoración más adecuado.

El reglamento, de forma novedosa, dispone que cuando, aun existiendo indicios de posibles defectos no sustanciales en la comparabilidad que no hubieran podido cuantificarse adecuadamente, se haya podido determinar un rango de valores que cumpla razonablemente el principio de libre competencia, teniendo en cuenta el proceso de selección de comparables y las limitaciones de la información disponible, se podrán utilizar medidas estadísticas para minimizar el riesgo de error provocado por defectos de comparabilidad **(si bien no se menciona qué tipo de medidas, ni si procede un determinado punto del rango resultante de su aplicación).**

2.7.3. Requisitos de los acuerdos de reparto de costes suscritos entre personas o entidades vinculadas (art. 18 del RIS)

El artículo 18 del RIS regula los requisitos de los acuerdos de reparto de costes suscritos entre personas o entidades vinculadas, **en los mismos términos establecidos en la normativa anterior**.

En los grupos de sociedades, tanto nacionales como internacionales, varias entidades pueden adquirir, producir o suministrar conjuntamente bienes, servicios o activos intangibles, compartiendo los costes de esas actividades entre dichas entidades mediante un acuerdo de reparto de costes.

Los acuerdos de reparto de costes de bienes y servicios suscritos por el obligado tributario deben incluir la identificación de las demás personas o entidades participantes, el ámbito de las actividades y proyectos específicos cubiertos por los acuerdos, su duración, criterios para cuantificar el reparto de los beneficios esperados entre los partícipes, la forma de cálculo de sus respectivas aportaciones, especificación de las tareas y responsabilidades de los partícipes, consecuencias de la adhesión o retirada de los partícipes así como cualquier otra disposición que prevea adaptar los términos del acuerdo para reflejar una modificación de las circunstancias económicas.

2.7.4. Comprobación de las operaciones vinculadas (art. 19 del RIS)

El artículo 19 del RIS regula la comprobación de las operaciones vinculadas, **en términos similares a los establecidos en la normativa anterior**, disponiendo que cuando la comprobación de las operaciones vinculadas (**el anterior reglamento sustituía por «la corrección valorativa»**) no sea el objeto único de la regularización que proceda practicar en el procedimiento de inspección en el que se lleve a cabo, la propuesta de liquidación que derive de la misma se documentará en un acta distinta de las que deban formalizarse por los demás elementos de la obligación tributaria. En dicha acta se justificará la regularización que resulte por aplicación del artículo 18 de la LIS. La liquidación derivada de esta acta tendrá carácter provisional de acuerdo con lo establecido en el artículo 101.4 b) de la LGT.

Si el contribuyente interpone recurso o reclamación contra la liquidación provisional practicada como consecuencia de la regularización practicada, se notificará dicha liquidación y la existencia del procedimiento revisor a las demás personas o entidades vinculadas afectadas al objeto de que puedan personarse en el procedimiento, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 223.3 y 232.3 de la LGT.

Transcurridos los plazos oportunos sin que el contribuyente haya interpuesto recurso o reclamación, se notificará la liquidación provisional practicada a las demás personas o entidades vinculadas afectadas para que aquellas que lo deseen puedan optar de forma conjunta por interponer el oportuno recurso de reposición o reclamación económico-administrativa.

Una vez que la liquidación practicada al contribuyente haya adquirido firmeza, la Administración tributaria regularizará **de oficio** la situación tributaria de las demás personas o entidades vinculadas,

salvo que estas hubieran ya efectuado la referida regularización con carácter previo. La regularización se realizará mediante la práctica de una liquidación o, en su caso, de una autoliquidación o de una liquidación derivada de una solicitud de rectificación de la autoliquidación correspondiente al último periodo impositivo cuyo plazo de declaración e ingreso hubiera finalizado en el momento en que se produzca tal firmeza. Tratándose de impuestos en los que no exista periodo impositivo, dicha regularización se realizará mediante la práctica de una liquidación correspondiente al momento en que se produzca la firmeza de la liquidación o, en su caso, de una autoliquidación o de una liquidación derivada de una solicitud de rectificación de la autoliquidación practicada al contribuyente.

En el caso de impuestos en los que existen periodos impositivos, esta regularización deberá comprender todos aquellos que estén afectados por la corrección llevada a cabo por la Administración tributaria, derivada de la comprobación de la operación vinculada.

La regularización incluirá, en su caso, los correspondientes intereses de demora calculados desde la finalización del plazo establecido para la presentación de la autoliquidación de cada uno de los periodos impositivos en los que la operación vinculada haya surtido efectos, o si la regularización diera lugar a una devolución y la autoliquidación se presentó fuera de plazo desde la fecha de la presentación extemporánea de la autoliquidación.

Los intereses se calcularán hasta la fecha en que se practica la liquidación o, en su caso, la autoliquidación, correspondiente al periodo impositivo en que la regularización de dicha operación es eficaz frente a las demás personas o entidades vinculadas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 18.12.3.º de la LIS y en el primer párrafo de este apartado.

La regularización realizada por la Administración tributaria deberá ser tenida en cuenta por los contribuyentes en las declaraciones que se presenten tras la firmeza de la liquidación, cuando la operación vinculada produzca efectos en las mismas.

Para la práctica de la liquidación anterior, los órganos de inspección podrán ejercer las facultades previstas en el artículo 142 de la LGT, y realizar las actuaciones de obtención de información que consideren necesarias.

Las personas o entidades afectadas que puedan invocar un tratado o convenio que haya pasado a formar parte del ordenamiento interno, podrán acudir al procedimiento amistoso o al procedimiento arbitral para eliminar la posible doble imposición generada por la corrección valorativa, de acuerdo con lo dispuesto en el número 5.º del apartado 12 del artículo 18 de la LIS.

2.7.5. Restitución patrimonial derivada de las diferencias entre el valor convenido y el valor de mercado de las operaciones vinculadas (art. 20 del RIS)

El artículo 20 del RIS regula, de forma novedosa, la restitución patrimonial derivada de las diferencias entre el valor convenido y el valor de mercado de las operaciones vincu-

ladas, disponiendo que en aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia, de acuerdo con lo establecido en el artículo 18.11 de la LIS.

Ahora bien, no se aplicará lo dispuesto en el párrafo anterior cuando se proceda a la restitución patrimonial entre las personas o entidades vinculadas. Para ello, el contribuyente deberá justificar dicha restitución antes de que se dicte la liquidación que incluya la aplicación de lo señalado en el apartado anterior.

No obstante, no se incluye mención alguna al procedimiento que se debería seguir a tal efecto ni cuáles serían los medios de prueba procedentes.

2.8. ACUERDOS PREVIOS DE VALORACIÓN DE OPERACIONES ENTRE PERSONAS O ENTIDADES VINCULADAS (ARTS. 21 A 36 DEL RIS)

2.8.1. Acuerdos previos de valoración de operaciones entre personas o entidades vinculadas (arts. 21 a 30 del RIS)

Existe la posibilidad de que los contribuyentes puedan llegar a unos acuerdos con la Administración tributaria sobre la valoración de las operaciones realizadas con otros sujetos pasivos vinculados con carácter previo a la realización de las mismas. Estos acuerdos pueden tener ventajas tanto para los propios contribuyentes como para la Administración, dado que los primeros tienen la seguridad jurídica de que la valoración de sus operaciones no será objeto de modificación por la Administración en una comprobación posterior de las liquidaciones presentadas por este impuesto, y la Administración se evita la complejidad de la comprobación del valor de mercado de esas operaciones con posterioridad a su realización.

A través de estos acuerdos se determina previamente el valor de mercado de la operación a solicitud del contribuyente y con base en la propuesta presentada por este fundamentada en el valor normal de mercado, esto es, se propone un método de determinación del valor normal de mercado y no un precio de mercado basado en cualquiera de los métodos contemplados en la propia normativa o bien otros que sean apropiados al caso planteado.

Iniciación

Las personas o entidades vinculadas que pretendan solicitar a la Administración tributaria que determine el valor de mercado de las operaciones efectuadas entre ellas, **en condiciones que respeten el principio de libre competencia**, podrán presentar una solicitud previa, cuyo contenido será el siguiente:

- a) Identificación de las personas o entidades que vayan a realizar las operaciones.
- b) Descripción sucinta de las operaciones objeto del mismo.
- c) Elementos básicos de la propuesta de valoración que se pretenda formular.

La Administración tributaria analizará la solicitud previa, pudiendo recabar de los interesados las aclaraciones pertinentes y comunicará a los interesados la viabilidad o no del acuerdo previo de valoración.

La solicitud se acompañará de una propuesta que se fundamentará en el principio de libre competencia, y que contendrá una descripción del método y del análisis seguido para determinar el valor de mercado.

La solicitud deberá ser suscrita por las personas o entidades solicitantes, que deberán acreditar ante la Administración que las demás personas o entidades vinculadas que vayan a realizar las operaciones cuya valoración se solicita conocen y aceptan la solicitud de valoración.

La solicitud deberá acompañarse de la documentación a que se refieren los artículos 15 y 16 del RIS, en cuanto resulte aplicable a la propuesta de valoración, y se adaptará a las circunstancias del caso.

Tramitación

La Administración tributaria examinará la propuesta junto con la documentación presentada. A estos efectos, podrá requerir a los contribuyentes cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes tengan relación con la propuesta, así como explicaciones o aclaraciones adicionales sobre la misma.

Terminación y efectos del acuerdo

La resolución que ponga fin al procedimiento podrá:

- a) Aprobar la propuesta de valoración presentada por el contribuyente
- b) Aprobar, con la aceptación del contribuyente, una propuesta de valoración que difiera de la inicialmente presentada.
- c) Desestimar la propuesta de valoración formulada por el contribuyente.

El acuerdo previo de valoración se formalizará en un documento que incluirá al menos:

- a) Lugar y fecha de su formalización.
- b) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de los contribuyentes a los que se refiere la propuesta.

- c) Conformidad de los contribuyentes con el contenido del acuerdo.
- d) Descripción de las operaciones a las que se refiere la propuesta.
- e) Elementos esenciales del método de valoración y valor o intervalo de valores que se derivan del mismo.
- f) Periodos impositivos o de liquidación a los que será aplicable el acuerdo y fecha de entrada en vigor del mismo.
- g) Asunciones críticas cuyo acaecimiento condiciona la aplicabilidad del acuerdo en los términos recogidos en dicho acuerdo (novedad).

En la desestimación de la propuesta de valoración se incluirá junto con la identificación de los contribuyentes los motivos por los que la Administración tributaria desestima la propuesta.

El procedimiento deberá finalizar en el plazo de **seis meses**. Transcurrido dicho plazo sin haberse notificado la resolución expresa, la propuesta podrá entenderse desestimada.

La Administración tributaria y los contribuyentes deberán aplicar lo que resulte de la propuesta aprobada.

La Administración tributaria podrá comprobar que los hechos y operaciones descritos en la propuesta aprobada se corresponden con los efectivamente habidos y que la propuesta aprobada ha sido correctamente aplicada.

Cuando de la comprobación resultare que los hechos y operaciones descritos en la propuesta aprobada no se corresponden con la realidad, o que la propuesta aprobada no ha sido aplicada correctamente, la Inspección de los Tributos procederá a regularizar la situación tributaria de los contribuyentes.

El desistimiento de cualquiera de los contribuyentes determinará la terminación del procedimiento.

El reglamento dispone, de forma novedosa, que el acuerdo surtirá efectos respecto de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe, y tendrá validez durante los periodos impositivos que se concreten en el propio acuerdo, sin que pueda exceder de los cuatro periodos impositivos siguientes al vigente en la fecha de aprobación del acuerdo.

Asimismo, podrá determinarse que sus efectos alcancen a las operaciones realizadas en periodos impositivos anteriores, siempre que no hubiera prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación ni hubiese liquidación firme que recaiga sobre las operaciones objeto de solicitud.

El órgano competente para iniciar, instruir y resolver el procedimiento será el órgano de la AEAT que corresponda de acuerdo con sus normas de estructura orgánica (el ante-

rior reglamento atribuía la competencia al Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT).

Recursos

Ni la resolución que ponga fin al procedimiento ni el acto presunto desestimatorio de la propuesta son recurribles. No obstante, pueden interponerse los recursos y reclamaciones contra los actos de liquidación del IS que en su día se dicten, en donde se puede plantear la propuesta de valoración formulada por el contribuyente que no fue aceptada por la Administración.

Información sobre la aplicación del acuerdo para la valoración de las operaciones efectuadas con personas o entidades vinculadas (art. 28 del RIS)

Conjuntamente con la declaración del IS, del IRPF o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, los contribuyentes presentarán un escrito relativo a la aplicación del acuerdo previo de valoración aprobado, cuyo contenido deberá comprender, entre otras, la siguiente información:

- a) Operaciones realizadas en el periodo impositivo o de liquidación al que se refiere la declaración a las que ha sido de aplicación el acuerdo previo.
- b) Precios o valores a los que han sido realizadas las operaciones anteriores como consecuencia de la aplicación del acuerdo previo.
- c) Descripción, si las hubiere, de las variaciones significativas de las circunstancias económicas **existentes en el momento de la aprobación del acuerdo previo de valoración.**
- d) Operaciones efectuadas en el periodo impositivo o de liquidación similares a aquellas a las que se refiere el acuerdo previo, precios por los que han sido realizadas y descripción de las diferencias existentes respecto de las operaciones comprendidas en el ámbito del acuerdo previo.
- e) **Aquella que se determine en el propio acuerdo (novedad incorporada en el nuevo RIS).**

No obstante, en los acuerdos firmados con otras Administraciones, la documentación que deberá presentar el contribuyente anualmente será la que se derive del propio acuerdo.

Modificación del acuerdo previo de valoración (art. 29 del RIS)

En el supuesto de variación significativa de las circunstancias económicas o tecnológicas existentes en el momento de la aprobación del acuerdo previo de valoración, este podrá ser modificado para adecuarlo a las nuevas circunstancias económicas. El procedimiento de modificación podrá iniciarse de oficio o a instancia de los contribuyentes.

La solicitud de modificación deberá ser suscrita por las personas o entidades solicitantes, que deberán acreditar ante la Administración que las demás personas o entidades vinculadas que vayan a realizar las operaciones cuya valoración se solicita, conocen y aceptan la solicitud de modificación, y deberá contener la siguiente información:

- a) Justificación de la variación significativa de las circunstancias económicas.
- b) Modificación que, a tenor de dicha variación, resulta procedente.

El desistimiento de cualquiera de las personas o entidades afectadas determinará la terminación del procedimiento de modificación.

La Administración tributaria, una vez examinada la documentación presentada, y previa audiencia de los contribuyentes, quienes dispondrán al efecto de un plazo de 15 días, dictará resolución motivada, que podrá:

- 1.º Aprobar la modificación formulada por el contribuyente.
- 2.º Aprobar, con la aceptación del contribuyente, una propuesta de valoración que difiera de la inicialmente presentada.
- 3.º Desestimar la modificación formulada por el contribuyente, confirmando o dejando sin efecto el acuerdo previo de valoración inicialmente aprobado.

Cuando el procedimiento de modificación haya sido iniciado por la Administración tributaria, el contenido de la propuesta se notificará a los contribuyentes quienes dispondrán de un plazo de un mes contados a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta para:

- a) Aceptar la modificación.
- b) Formular una modificación alternativa, debidamente justificada.
- c) Rechazar la modificación, expresando los motivos en los que se fundamentan.

La Administración tributaria, una vez examinada la documentación presentada, dictará resolución motivada, que podrá:

- 1.º Aprobar la modificación, si los contribuyentes la han aceptado.
- 2.º Aprobar, con la aceptación de los contribuyentes, una modificación alternativa (**el anterior reglamento disponía «aprobar la modificación alternativa formulada por los obligados tributarios»**).
- 3.º Dejar sin efecto el acuerdo por el que se aprobó la propuesta inicial de valoración.
- 4.º Declarar la continuación de la aplicación de la propuesta de valoración inicial.

En el caso de mediar un acuerdo con otra Administración tributaria, la modificación del acuerdo previo de valoración requerirá la previa modificación del acuerdo alcanzado con dicha Administración. A tal efecto se seguirá el procedimiento previsto en el artículo 31 y siguientes del RIS.

El procedimiento deberá finalizarse en el plazo de **seis meses**. Transcurrido dicho plazo sin haberse notificado una resolución expresa, la propuesta de modificación podrá entenderse desestimada.

La resolución que ponga fin al procedimiento de modificación o el acto presunto desestimatorio no serán recurribles, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que puedan interponerse contra los actos de liquidación que puedan dictarse.

La aprobación de la modificación tendrá los efectos previstos en el artículo 25 del RIS, en relación con las operaciones que se realicen con posterioridad a la solicitud de modificación o, en su caso, a la comunicación de propuesta de modificación.

La resolución por la que se deje sin efecto el acuerdo previo de valoración inicial determinará la extinción de los efectos previstos en el artículo 25 del RIS, en relación con las operaciones que se realicen con posterioridad a la solicitud de modificación o, en su caso, a la comunicación de propuesta de modificación.

La desestimación de la modificación formulada por los contribuyentes determinará:

- a) La confirmación de los efectos previstos en el artículo 25 del RIS, cuando no quede probada la variación significativa de las circunstancias económicas.
- b) La extinción de los efectos previstos en el artículo 25 del RIS, respecto de las operaciones que se realicen con posterioridad a la solicitud de modificación, en los demás casos.

Prórroga del acuerdo previo de valoración (art. 30 del RIS)

Se permite la solicitud de prórroga del plazo de validez del acuerdo de valoración que hubiera sido aprobado. Dicha solicitud debe presentarse antes de los **seis meses previos a la finalización de dicho plazo de validez** y se debe acompañar de la documentación que se considere conveniente para justificar que las circunstancias puestas de manifiesto en la solicitud original no han variado.

La solicitud de prórroga del acuerdo previo de valoración debe ser suscrita por las personas o entidades que suscribieron el acuerdo previo cuya prórroga se solicita, y deberán acreditar ante la Administración que las demás personas o entidades vinculadas que vayan a realizar las operaciones conocen y aceptan la solicitud de prórroga.

La Administración tributaria dispone de un plazo de **seis meses** para examinar la documentación aportada en la solicitud de prórroga y para notificar a los obligados tributarios la prórroga o no del plazo de validez del acuerdo de valoración previa.

En el procedimiento de esta prórroga, la Administración puede solicitar cualquier información y documentación adicional (**el anterior reglamento permitía a la Administración, además, solicitar la colaboración del obligado tributario, mientras que el nuevo RIS ha suprimido esta facultad de la Administración**).

Transcurrido el referido plazo de seis meses sin haber notificado la prórroga del plazo de validez del acuerdo de valoración previa, la solicitud podrá considerarse desestimada.

La resolución por la que se acuerde la prórroga del acuerdo o el acto presunto desestimatorio no es recurrible, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que puedan interponerse contra los actos de liquidación que puedan dictarse.

2.8.2. Acuerdos previos de valoración de operaciones con otras Administraciones públicas (arts. 31 a 36 del RIS)

En relación con la propuesta para la valoración de las operaciones efectuadas con personas o entidades vinculadas, los contribuyentes pueden solicitar de la Administración tributaria que inicie un procedimiento para someter la propuesta formulada a la consideración de las Administraciones de otros Estados donde residan las otras personas o entidades vinculadas con las que se realizarán las operaciones, al objeto de establecer un acuerdo entre las Administraciones afectadas para que la valoración sea la misma a efectos fiscales en todas las partes vinculadas aun cuando residan en distintos países. La solicitud de inicio debe ir acompañada de la documentación prevista en el artículo 22 del RIS.

Si es la Administración tributaria la que en el curso de un procedimiento previo de valoración considera oportuno someter el asunto a la consideración de otras Administraciones tributarias que pudieran resultar afectadas, lo debe poner en conocimiento de las personas o entidades vinculadas. La aceptación por parte del contribuyente es requisito previo a la comunicación a la otra Administración.

El procedimiento para la celebración de estos acuerdos se rige por las normas señaladas en el capítulo VII, con las especialidades que se indican a continuación.

En el curso de las relaciones con otras Administraciones tributarias, los contribuyentes están obligados a facilitar cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes tengan relación con la propuesta de valoración formulada, pudiendo participar en las actuaciones tendentes a establecer el acuerdo cuando así lo convengan los representantes de ambas Administraciones tributarias.

La propuesta de acuerdo que se concrete con la otra Administración se pone en conocimiento del contribuyente, cuya aceptación es un requisito previo a la firma del acuerdo entre las Administraciones implicadas. En caso de aceptación, el órgano competente suscribirá el acuerdo con las otras Administraciones tributarias, dándose traslado de una copia del mismo a los interesados.

La oposición a la propuesta de acuerdo determina la desestimación de la propuesta formulada por el contribuyente. El acto de desestimación no es recurrible, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que contra los actos de liquidación que se dicten puedan interponerse en su día.

El órgano competente para iniciar, instruir y resolver el procedimiento será el órgano de la AEAT que corresponda de acuerdo con sus normas de estructura orgánica (el anterior reglamento atribuía la competencia al Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT).

2.9. DOCUMENTACIÓN DE LAS OPERACIONES CON PERSONAS O ENTIDADES NO VINCULADAS RESIDENTES EN PARAÍSO FISCALES (ART. 37 DEL RIS)

Quienes realicen operaciones con personas o entidades residentes en paraísos fiscales están obligados a mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación específica prevista en el capítulo V del título I del RIS, con las siguientes especialidades:

- a) No será de aplicación lo establecido en la letra d) del artículo 13.3 del RIS.
- b) Deberá mantenerse la documentación relativa a todas las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que residan en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, excepto que residan en un Estado miembro de la Unión Europea o en Estados integrantes del Espacio Económico Europeo con los que exista un efectivo intercambio de información en materia tributaria en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, y el contribuyente acredite que las operaciones responden a motivos económicos válidos y que esas personas o entidades realizan actividades económicas.
- c) La documentación a que se refiere el artículo 16.1 a) del RIS deberá comprender, adicionalmente, cuando se trate de operaciones realizadas con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, la identificación de las personas que, en nombre de dichas personas o entidades, hayan intervenido en la operación y, en caso de que se trate de operaciones con entidades, la identificación de los administradores de las mismas.

A efectos de lo dispuesto en el artículo 18.13 de la LIS tendrá la consideración de dato cada una de las personas y administradores a que se refiere esta letra.

- d) A las operaciones con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, que no tengan la consideración de personas o entidades vinculadas en los términos establecidos en el artículo 18 de la LIS, no les será exigible la documentación específica del contribuyente prevista en el artículo 16 del

RIS respecto de servicios y compraventas internacionales de mercancías, incluidas las comisiones de mediación en estas, así como los gastos accesorios y conexos, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- Que el contribuyente pruebe que la realización de la operación a través de un país o territorio considerado como paraíso fiscal responde a la existencia de motivos económicos válidos.
- Que el contribuyente realice operaciones equiparables con personas o entidades no vinculadas que no residan en países o territorios considerados como paraísos fiscales y acredite que el valor convenido de la operación se corresponde con el valor convenido en dichas operaciones equiparables, una vez efectuadas, en su caso, las correcciones necesarias.

2.10. VALORACIÓN PREVIA DE GASTOS CORRESPONDIENTES A PROYECTOS DE INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA O DE INNOVACIÓN TECNOLÓGICA (ART. 38 DEL RIS)

El capítulo IX del título I del RIS trata el procedimiento para la obtención de acuerdos previos de valoración de gastos correspondientes a proyectos de investigación científica e innovación tecnológica, en términos similares a los establecidos en la normativa anterior.

Se permite al contribuyente, en relación con la aplicación de la deducción por actividades de investigación científica e innovación tecnológica, solicitar a la Administración tributaria la adopción de acuerdos previos de valoración de los gastos correspondientes a proyectos de esta índole, que considere susceptibles de disfrutar de la deducción.

El procedimiento para la adopción de dichos acuerdos es el siguiente:

- a) La solicitud debe presentarse con carácter previo, antes de que se realicen los gastos, teniendo, además, carácter vinculante, en el sentido de que los valores de los mismos que resulten del acuerdo vinculan a la Administración.
- b) La solicitud, por escrito, ha de contener, como mínimo, los siguientes datos:
 - Identificación de la persona o entidad solicitante.
 - Identificación y descripción del proyecto. Se deben indicar las actividades y periodo de tiempo en que se realizarán, así como los gastos en los que se incurrirá en su ejecución.
 - Propuesta de valoración de los gastos que se realizarán, expresando la regla de valoración aplicada y las circunstancias económicas que hayan sido tomadas en consideración, que fundamenten y justifiquen la propuesta.

De dicha regla de valoración no tiene por qué resultar, necesariamente, un valor concreto y específico, sino que puede consistir en un conjunto de valores que podrían estar condicionados por diferentes variables.

Tanto la Administración tributaria como el contribuyente pueden solicitar o aportar informes periciales que versen sobre el contenido de la propuesta de valoración. Igualmente, pueden proponer la práctica de las pruebas que consideren pertinentes por cualquiera de los medios admitidos en Derecho.

La documentación aportada por el contribuyente solamente tiene efectos en relación con este procedimiento, imponiéndose a los funcionarios que intervengan el deber de sigilo y secreto.

Instruido el expediente y antes de resolverlo, será puesto de manifiesto al solicitante para que pueda formular alegaciones en el plazo de 15 días.

El procedimiento finaliza, en un **plazo máximo de seis meses**, con una resolución motivada que puede aprobar la propuesta formulada inicialmente por el solicitante u otra que difiera de la inicialmente presentada, con la aceptación del contribuyente (**el anterior RIS disponía aprobar otra propuesta alternativa formulada por el contribuyente en el curso del procedimiento**) o desestimarla. La ausencia de contestación en aquel plazo implica la aceptación de los valores propuestos por el solicitante (silencio administrativo positivo).

La resolución expresa debe indicar el plazo de vigencia de la valoración y la fecha de su entrada en vigor (**el anterior RIS disponía que el plazo de vigencia no podía exceder de tres años**). La resolución no es recurrible, sin perjuicio de los posibles recursos y reclamaciones contra los actos de liquidación derivados de la aplicación de los valores establecidos en aquella.

2.11. ACUERDOS PREVIOS DE VALORACIÓN O DE CALIFICACIÓN Y VALORACIÓN DE RENTAS PROCEDENTES DE DETERMINADOS ACTIVOS INTANGIBLES (ARTS. 39 A 44 DEL RIS)

El capítulo X del título I del RIS regula el procedimiento para la obtención de acuerdos previos de valoración o de calificación y valoración de rentas procedentes de determinados activos intangibles, en términos similares a los establecidos en la normativa anterior, que podrán solicitar los contribuyentes con carácter previo a la realización de las operaciones susceptibles de acogerse a la reducción prevista en el artículo 23 de la LIS para las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas que cumplan determinados requisitos.

Inicio del procedimiento (art. 39 del RIS)

Las personas o entidades que tengan el propósito de realizar las operaciones susceptibles de acogerse a la reducción establecida en el artículo 23 de la LIS podrán solicitar a la Adminis-

tración tributaria un acuerdo previo de valoración de los ingresos procedentes de la cesión de los activos intangibles y de los gastos asociados a los mismos, así como de las rentas generadas en la transmisión, o un acuerdo previo de calificación de los activos como pertenecientes a alguna de las categorías admitidas como activos intangibles aptos, y de valoración de los ingresos y gastos asociados a los mismos, así como de las rentas generadas en la transmisión.

La solicitud deberá presentarse por escrito, con carácter previo a la realización de las operaciones que motiven la aplicación de la reducción, siendo su contenido, como mínimo, el siguiente:

- a) Identificación de la persona o entidad solicitante y de las personas o entidades cesionarias.
- b) Descripción del activo que pretende ser objeto de cesión o transmisión. Adicionalmente, en el procedimiento de calificación y valoración, la solicitud ha de incluir la descripción del activo que pretende ser objeto de cesión o transmisión.
- c) En su caso, descripción del derecho de uso o explotación que se pretende establecer y duración del mismo.
- d) En el procedimiento de calificación y valoración, se hará constar la calificación motivada de los activos a los efectos del artículo 23 de la LIS.
- e) Propuesta de valoración de los ingresos y de los gastos asociados a la cesión del activo, o de las rentas generadas en su transmisión con indicación del valor de adquisición y transmisión, expresando la regla de valoración aplicada y las circunstancias económicas que hayan sido tomadas en consideración.
- f) Demás datos, elementos y documentos que puedan contribuir a la formación de juicio por parte de la Administración tributaria.

Se podrá acordar motivadamente la inadmisión a trámite de la solicitud cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que la propuesta de valoración, o de calificación y valoración, que se pretende formular carezca manifiestamente de fundamento para determinar el valor de los ingresos procedentes de la cesión de los activos y de los gastos asociados, o bien de las rentas generadas en la transmisión, o la calificación del activo como apto.
- b) Que se hubiesen desestimado propuestas de valoración, o de calificación y valoración, sustancialmente iguales a la propuesta que se pretende formular.

La documentación presentada únicamente tendrá efectos en relación con este procedimiento y será exclusivamente utilizada respecto del mismo.

Todo lo anterior no exime a los sujetos pasivos de las obligaciones formales que les incumben de acuerdo con lo establecido en el artículo 29 de la LGT, o en otra disposición.

En los casos de desistimiento, archivo, inadmisión o desestimación de la propuesta se procederá a la devolución de la documentación aportada.

Tramitación (art. 40 del RIS)

La Administración tributaria examinará la solicitud junto con la documentación presentada. A estos efectos, podrá requerir a los contribuyentes, en cualquier momento, cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes tengan relación con la propuesta, así como explicaciones o aclaraciones adicionales sobre la misma.

En el procedimiento del acuerdo previo de calificación y valoración, el órgano competente para instruir deberá solicitar informe vinculante a la DGT, en relación con la calificación de los activos a efectos de la aplicación de la reducción del artículo 23 de la LIS. En caso de estimarlo procedente, la DGT podrá solicitar opinión no vinculante al respecto al Ministerio de Economía y Competitividad.

La DGT ha de evacuar el informe, que se comunicará al órgano solicitante en el plazo máximo de tres meses. Este plazo no computa en el plazo máximo de seis meses de finalización del procedimiento establecido en el apartado 6 del artículo 41 del RIS.

Terminación y efectos del acuerdo (art. 41 del RIS)

1.º La resolución que ponga fin al procedimiento del acuerdo previo de valoración puede:

- a) Aprobar la propuesta de valoración presentada por el contribuyente.
- b) Aprobar, con la aceptación del contribuyente, una propuesta de valoración que difiera de la inicialmente presentada.
- c) Desestimar la propuesta de valoración formulada por el contribuyente.

La resolución que ponga fin al procedimiento del acuerdo previo de calificación y valoración podrá:

1. Calificar los activos como no aptos a los efectos del artículo 23 de la LIS.
2. Calificar los activos como aptos y aprobar la propuesta de valoración formulada inicialmente por el contribuyente.
3. Calificar los activos como aptos y aprobar otra propuesta alternativa, **con la aceptación del contribuyente (el anterior reglamento preveía aprobar otra propuesta formulada o aceptada por el solicitante en el curso del procedimiento).**

4. Calificar los activos como aptos y desestimar la propuesta de valoración formulada por el contribuyente.
- 2.º El acuerdo previo de valoración, o de calificación y valoración, tiene carácter vinculante y se formaliza en un documento que ha de incluir al menos:
 - a) Lugar y fecha de su formalización.
 - b) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del obligado tributario.
 - c) Conformidad del obligado tributario con el contenido del acuerdo.
 - d) Descripción de la operación a la que se refiere la propuesta.
 - e) En el caso del acuerdo previo de calificación y valoración, calificación motivada de los activos a los efectos del artículo 23 de la LIS.
 - f) Valoración que se derive del acuerdo, con indicación de los elementos esenciales del método de valoración empleado, así como las circunstancias económicas que deban entenderse básicas en orden a su aplicación.
 - g) Plazo de vigencia del acuerdo y fecha de entrada en vigor del mismo.
- 3.º En la desestimación de la propuesta de valoración o de calificación y valoración se ha de incluir, junto con la identificación del obligado tributario, los motivos por los que la Administración tributaria desestima la misma.
- 4.º El desistimiento del solicitante determinará la terminación del procedimiento.
- 5.º La finalización del procedimiento debe tener lugar en el **plazo máximo de seis meses**. Transcurrido dicho plazo sin haberse notificado la resolución expresa, la propuesta podrá entenderse desestimada.
- 6.º La Administración tributaria y el obligado tributario deberán aplicar la valoración y, en su caso, calificación, que resulte de la resolución, durante su plazo de vigencia, siempre que no varíen significativamente las circunstancias económicas que fundamentaron dicha calificación y valoración.
- 7.º La Administración tributaria podrá proceder a la comprobación de que los hechos y operaciones descritos en la propuesta aprobada se corresponden con los efectivamente habidos y que la propuesta aprobada ha sido correctamente aplicada. Cuando de la comprobación resulte que los hechos y operaciones descritos en la propuesta aprobada no se corresponden con la realidad, o que la propuesta aprobada no ha sido aplicada correctamente, la Inspección de los Tributos procederá a regularizar la situación tributaria de los contribuyentes.
- 8.º La resolución que ponga fin al procedimiento o el acto presunto desestimatorio será no recurrible, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que contra los actos de liquidación que en su día se dicten puedan interponerse.

Órgano competente (art. 42 del RIS)

El órgano competente para instruir, resolver y, en el caso de modificación del acuerdo, iniciar el procedimiento será el órgano de la AEAT que corresponda de acuerdo con sus normas de estructura orgánica (el anterior reglamento atribuía la competencia al Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT).

Modificación del acuerdo previo de valoración o de calificación y valoración (art. 43 del RIS)

- 1.º En el supuesto de variación significativa de las circunstancias económicas que han determinado la valoración, existentes en el momento de la aprobación del acuerdo previo de valoración, o de calificación y valoración, este podrá ser modificado para adecuarlo a las nuevas circunstancias económicas. El procedimiento de modificación podrá iniciarse de oficio o a instancia de los obligados tributarios.
- 2.º La solicitud de modificación debe ser suscrita por la persona o entidad solicitante, y debe contener la siguiente información:
 - Justificación de la variación significativa de las circunstancias económicas.
 - Modificación de la valoración que, a tenor de dicha variación, resulta procedente.

El desistimiento del solicitante determina la terminación del procedimiento.

La Administración tributaria, una vez examinada la documentación presentada, y previa audiencia del contribuyente, que dispondrá al efecto de un plazo de quince días, dictará resolución motivada, que podrá:

- a) Aprobar la modificación de valoración formulada por el contribuyente.
 - b) Aprobar, con la aceptación del contribuyente, una propuesta de valoración que difiera de la inicialmente presentada.
 - c) Desestimar la modificación formulada por el contribuyente, confirmando o dejando sin efecto la propuesta de valoración inicialmente aprobada. No obstante, no afectará a la calificación de los activos, realizada en el acuerdo previo de calificación y valoración inicial.
- 3.º Cuando el procedimiento de modificación haya sido iniciado por la Administración tributaria, el contenido de la propuesta se notificará al contribuyente que dispondrá de un plazo de un mes, contado a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta, para:
 - Aceptar la modificación.
 - Formular una modificación alternativa, debidamente justificada.
 - Rechazar la modificación, expresando los motivos en los que se fundamentan.

La Administración tributaria, una vez examinada la documentación presentada, dictará resolución motivada, que podrá:

- a) Aprobar la modificación, si el contribuyente la ha aceptado.
 - b) Aprobar la modificación alternativa formulada por el contribuyente.
 - c) Dejar sin efecto el acuerdo por el que se aprobó la propuesta inicial de valoración, sin que afecte a la calificación de los activos en el supuesto de un acuerdo previo de calificación y valoración inicial.
 - d) Declarar la continuación de la aplicación de la propuesta de valoración inicial.
- 4.º El procedimiento debe finalizarse en el plazo de seis meses. Transcurrido dicho plazo sin haberse notificado una resolución expresa, la propuesta de modificación podrá entenderse desestimada.
- 5.º La resolución que ponga fin al procedimiento de modificación es no recurrible, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que puedan interponerse contra los actos de liquidación que puedan dictarse.
- 6.º La aprobación de la modificación tiene los efectos indicados en el artículo 41 del RIS, desde la solicitud de la modificación o, en su caso, desde la comunicación de propuesta de modificación.
- 7.º La resolución por la que se deje sin efecto el acuerdo previo de valoración inicial, o de calificación y valoración inicial en relación con la valoración, determinará, respecto de esta, la extinción de los efectos desde la solicitud de la modificación o, en su caso, desde la comunicación de propuesta de modificación.
- 8.º La desestimación de la modificación formulada por el obligado tributario determina:
- La confirmación de los efectos cuando no quede probada la variación significativa de las circunstancias económicas.
 - La extinción de los efectos desde la desestimación, en los demás casos.

Prórroga del acuerdo previo de valoración o del acuerdo previo de calificación y valoración (art. 44 del RIS)

El contribuyente puede solicitar a la Administración tributaria que se prorrogue el plazo de validez del acuerdo de valoración, o de calificación y valoración, que hubiera sido aprobado. Dicha solicitud debe presentarse antes de los seis meses previos a la finalización de dicho plazo de validez y se ha de acompañar de la documentación que considere conveniente para justificar que las circunstancias puestas de manifiesto en la solicitud original no han variado.

La Administración tributaria dispondrá de un plazo de seis meses para examinar la documentación y notificar a los contribuyentes la prórroga o no del plazo de validez del acuerdo previo

de valoración, o de calificación y valoración. A tales efectos, la Administración podrá solicitar cualquier información y documentación adicional así como la colaboración del contribuyente.

Transcurrido el plazo a que se refiere el apartado anterior sin haber notificado la prórroga del plazo de validez del acuerdo previo de valoración, o de calificación y valoración, la solicitud podrá considerarse desestimada.

La resolución por la que acuerde la prórroga o el acto presunto desestimatorio es no recurrible, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que puedan interponerse contra los actos de liquidación que en su día puedan dictarse.

3. LÍMITES EN LAS AYUDAS DERIVADAS DE LA APLICACIÓN DEL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA (ART. 45 DEL RIS)

El título II recoge, en el artículo 45 del RIS, los límites al régimen de ayudas para obras audiovisuales establecido en el Reglamento (UE) n.º 651/2014 de la Comisión, de 17 de junio, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado, comúnmente conocido como el Reglamento General de Exención por Categorías.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 54.4 del Reglamento (UE) n.º 651/2014 de la Comisión, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado, la deducción prevista en el apartado 2 del artículo 36 de la LIS resultará de aplicación, siempre que se tengan en cuenta los siguientes límites:

- a) Las producciones que generen derecho a la referida deducción deberán tener un coste mínimo de 2 millones de euros.
- b) La base de la deducción no podrá superar el 80 % del coste total de la producción.

4. REGLAS DE APLICACIÓN DE DETERMINADOS RÉGIMENES ESPECIALES (ARTS. 46 A 56 DEL RIS)

4.1. INTRODUCCIÓN

El **título III del RIS** se dedica a las **reglas de aplicación de determinados regímenes especiales**. El **capítulo I** tiene por objeto las agrupaciones de interés económico españolas y europeas y uniones temporales de empresas, el **capítulo II** el régimen de consolidación fiscal, el

capítulo III el régimen de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, el **capítulo IV** el régimen fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero, el **capítulo V** el régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros, el **capítulo VI** el régimen de las entidades navieras en función del tonelaje y el **capítulo VII** los partidos políticos.

Destaca la adaptación de las obligaciones formales correspondientes al régimen de consolidación fiscal a la nueva delimitación del perímetro de consolidación.

Asimismo, se minoran las obligaciones fiscales en el régimen de operaciones de reestructuración (régimen de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea) como consecuencia de la desaparición de la necesidad de opción expresa por su aplicación.

4.2. AGRUPACIONES DE INTERÉS ECONÓMICO ESPAÑOLAS Y EUROPEAS Y UNIONES TEMPORALES DE EMPRESAS (ART. 46 DEL RIS)

Todas estas entidades deben presentar, conjuntamente con la declaración del IS, una relación de las **personas o entidades que ostenten los derechos inherentes o la cualidad de socio o empresa miembro** el último día del periodo impositivo, con los siguientes datos:

- a) Identificación, domicilio fiscal y porcentaje de participación de los socios o de las personas o entidades que ostenten los derechos económicos inherentes a la cualidad de socio.
- b) Importe total de las cantidades que deben ser objeto de imputación a tales personas o entidades, relativas a los siguientes conceptos de la entidad:
 - 1.º Resultado contable.
 - 2.º **Gastos financieros netos no deducidos por la entidad (novedad incorporada en el nuevo RIS).**
 - 3.º **Reserva de capitalización no aplicada por la entidad (novedad incorporada en el nuevo RIS).**
 - 4.º Base imponible, **minorada o incrementada, en su caso, en las cantidades derivadas de la aplicación de la reserva de nivelación (novedad incorporada en el nuevo RIS).**
 - 5.º Base de deducción para evitar la doble imposición internacional y, en su caso, el porcentaje de participación en la entidad de la que procede la renta.
 - 6.º Base de las bonificaciones.

- 7.º Base de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades así como, en su caso, la base de la deducción por inversiones en elementos del inmovilizado material nuevos.
 - 8.º Retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la agrupación de interés económico.
- c) Dividendos y participaciones en beneficios distribuidos con cargo a reservas, distinguiendo los que correspondan a ejercicios en que a la entidad no le hubiese sido aplicable el régimen especial.

Las agrupaciones de interés económico que tributen en este régimen especial deben notificar a las personas o entidades que ostenten los derechos económicos inherentes o la cualidad de socio o empresas miembro las cantidades totales a imputar y la imputación individual realizada por los anteriores conceptos, en cuanto sean imputables de acuerdo con las normas del IS o del IRPF.

Por otra parte, y al objeto de que pueda ser efectiva la no tributación de los dividendos que procedan de periodos impositivos en los que las agrupaciones de interés económico han tributado en este régimen especial, deben mencionar en la memoria de sus cuentas anuales la siguiente información:

- a) Beneficios aplicados a reservas que correspondan a periodos impositivos en los que tributaron en régimen general.
- b) Beneficios aplicados a reservas que correspondan a periodos impositivos en los que tributaron en régimen especial, distinguiendo entre los que correspondieron a socios residentes en territorio español, de los no residentes.
- c) En caso de distribución de dividendos y participaciones en beneficios con cargo a reservas, designación de la reserva aplicada.

4.3. RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL (ART. 47 DEL RIS)

Una vez adoptados los acuerdos correspondientes por todas y cada una de las sociedades que deben integrar el grupo fiscal, la sociedad dominante está obligada a comunicar dichos acuerdos con anterioridad al inicio del periodo impositivo en que sea de aplicación este régimen, esto es, esa comunicación debe realizarse dentro del mismo periodo impositivo en el que se hayan adoptado los acuerdos.

Lugar de presentación

La comunicación del ejercicio de la opción de tributar según el régimen de consolidación fiscal debe presentarse ante la Delegación de la AEAT correspondiente al domicilio fiscal de la

sociedad dominante del grupo o bien ante la Dependencia Regional de Inspección o la Delegación Central de Grandes Contribuyentes si la sociedad representante del grupo se halla adscrita a estos últimos órganos administrativos.

Contenido

La comunicación ha de contener los siguientes datos:

- a) Identificación de las sociedades que integran el grupo fiscal. **En el caso de que la entidad dominante sea no residente en territorio español** o de establecimientos permanentes de entidades no residentes en territorio español que tengan la condición de sociedad dominante, se exige, junto con la identificación de las sociedades que integran el grupo fiscal, la identificación de la entidad no residente a la que pertenece.
- b) Copia de los acuerdos por los que las sociedades del grupo han optado por el régimen de consolidación fiscal y, **en el caso de que la entidad dominante sea no residente en territorio español, documento en el que se designe a la entidad representante (novedad introducida en el nuevo RIS).**
- c) Relación del porcentaje de participación directo o indirecto mantenido por la sociedad dominante respecto de todas y cada una de las sociedades que integran el grupo fiscal, **porcentaje de derechos de voto poseídos sobre las mismas (novedad)** y fecha de adquisición de las respectivas participaciones.

Esta comunicación también debe contener la manifestación de la entidad representante de que se cumplen todos los requisitos para formar grupo a efectos de este régimen fiscal.

4.4. RÉGIMEN DE FUSIONES, ESCISIONES, APORTACIONES DE ACTIVOS, CANJE DE VALORES Y CAMBIO DE DOMICILIO SOCIAL DE UNA SOCIEDAD EUROPEA O UNA SOCIEDAD COOPERATIVA EUROPEA DE UN ESTADO MIEMBRO A OTRO DE LA UNIÓN EUROPEA (ARTS. 48 Y 49 DEL RIS)

Una vez ejercitada la opción por aplicar el régimen especial, se impone al contribuyente la obligación de comunicarla a la Administración tributaria.

Como novedad, el nuevo RIS dispone que **la comunicación será efectuada por la entidad adquirente de las operaciones, salvo que la misma no sea residente en territorio español, en cuyo caso dicha comunicación se efectuará por la entidad transmitente.**

No obstante, tratándose de operaciones en las cuales ni la entidad adquirente ni la transmitente sean residentes en territorio español, la comunicación deberá ser efectuada por los socios de la entidad transmitente, siempre que sean residentes en territorio español. En caso contrario, la comunicación la realizará la entidad transmitente.

La comunicación debe realizarse dentro de los tres meses siguientes a la fecha de la inscripción de la escritura pública en que se documente la operación.

Si la inscripción no fuese necesaria, el plazo de tres meses se computa desde la fecha de otorgamiento de la escritura pública donde se documente la operación, en la que, necesariamente, debe constar el ejercicio de la opción.

En los casos de cambio de domicilio, dicho plazo se computa a partir de la fecha de inscripción en el registro del Estado miembro del nuevo domicilio social de la escritura pública o documento equivalente en que se documente la operación.

No obstante, tratándose de operaciones en las cuales ni la entidad adquirente ni la transmitente sean residentes en territorio español, la comunicación se realizará en el plazo previsto para la presentación de las declaraciones o autoliquidaciones correspondientes a los socios de la entidad transmitente, siempre que sean residentes en territorio español.

Órgano competente

En función del domicilio fiscal del sujeto obligado a realizar la comunicación o, en su caso, del domicilio del establecimiento permanente cuando el obligado a comunicar no resida en territorio español, la comunicación se dirige a la Delegación de la AEAT, a las Dependencias Regionales de Inspección o a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, cuando se trate de contribuyentes adscritos a las mismas.

Contenido

La comunicación debe contener la siguiente información:

- a) Datos identificativos de las entidades que participan en la operación, describiéndose la operación realizada.
- b) Copia de la escritura pública que documente la operación.
- c) Si la operación se ha realizado mediante una oferta pública de adquisición de acciones, también debe aportarse una copia del correspondiente folleto informativo.
- d) **Indicación, en su caso, de la no aplicación del régimen fiscal especial del capítulo VII del título VII de la LIS.**

4.5. RÉGIMEN FISCAL DE DETERMINADOS CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO (ART. 50 DEL RIS)

El ejercicio de la opción establecida en el apartado 8 del artículo 106 de la LIS será objeto de comunicación a la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

La comunicación de la opción deberá realizarse antes de la finalización del periodo impositivo en el que se pretenda que surta efectos.

La comunicación contendrá, como mínimo, los siguientes datos:

- a) Identificación del activo objeto del contrato de arrendamiento financiero.
- b) Indicación de la fecha de inicio efectivo y fin del periodo de construcción del activo.
- c) Determinación de los importes y del momento temporal en que se van a satisfacer las cuotas del contrato de arrendamiento financiero.
- d) Indicación de que los activos reúnen requisitos técnicos y de diseño singulares y que no se corresponden con una producción en serie.

4.6. RÉGIMEN DE LAS ENTIDADES DE TENENCIA DE VALORES EXTRANJEROS (ART. 51 DEL RIS)

La opción por el régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros deberá comunicarse a la Administración tributaria.

El régimen se aplicará al periodo impositivo que finalice con posterioridad a la comunicación y a los sucesivos que concluyan antes de que se comunique a la Administración tributaria la renuncia al mismo.

4.7. RÉGIMEN DE LAS ENTIDADES NAVIERAS EN FUNCIÓN DEL TONELAJE (ARTS. 52 A 54 DEL RIS)

Pueden optar por la tributación en este régimen especial las entidades cuyo objeto social incluya la explotación de buques propios o arrendados, así como la gestión técnica y de tripulación de los mismos. Esta opción comprenderá todos los buques gestionados por el solicitante, así como los que gestione con posterioridad.

La opción podrá extenderse a todos los buques tomados en fletamento por el solicitante, pero en este caso el tonelaje neto de estos buques no puede superar el 75 % del tonelaje total de

la flota de la entidad o, en su caso, del grupo fiscal que aplique el régimen, quedando excluidos del mismo los buques que ocasionen la superación de este límite.

Aun cuando la aplicación del régimen especial de las entidades navieras en función del tonelaje sea voluntario, sin embargo, el mismo está condicionado a la solicitud previa del contribuyente al MHAP y su correspondiente autorización.

Procedimiento de solicitud del régimen (art. 53 del RIS)

Han de tenerse en cuenta las siguientes consideraciones:

- a) Solicitud. Debe estar referida a la totalidad de los buques explotados por las entidades del mismo grupo fiscal, así como de los que se realice la gestión técnica y de tripulación de los mismos, y ha de ir acompañada de los siguientes documentos:
 - Estatutos de la entidad, o proyecto de los mismos si aún no se ha constituido.
 - Respecto de las entidades ya constituidas, certificado de inscripción de la entidad en el Registro de Buques y Empresas Navieras o en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras, y respecto de las no constituidas, proyecto de constitución o solicitud de inscripción en los citados registros. Esta documentación no se exige a las entidades que realicen en su totalidad la gestión técnica y de tripulación de buques.
 - Identificación y descripción de las actividades de las entidades respecto de las cuales se solicita la aplicación del régimen.
 - Acreditación, respecto de cada buque, del título en virtud del cual se utiliza o se utilizará, o se lleva a cabo en su totalidad la gestión técnica y de tripulación de buques, del ámbito territorial en el que se llevará a cabo su gestión estratégica y comercial, de su abanderamiento y de su afectación exclusiva a las actividades establecidas en la LIS.
 - En el caso de sociedades ya constituidas, el último balance aprobado de la entidad.
 - Acreditación o, en el caso de entidades no constituidas, previsión del valor neto contable y del valor de mercado de los buques cuya titularidad ya se tenía cuando se accedió a este régimen especial.
 - En el caso de entidades que realicen en su totalidad la gestión técnica y de tripulación de buques, documento demostrativo del cumplimiento de las prescripciones del código CGS, expedido en los términos establecidos en la prescripción 13.2 del Código Internacional de Gestión y para la Seguridad de la Explotación de los buques y la prevención de la contaminación, adoptado por la Organización Marítima Internacional mediante la Resolución A 741.

- b) Plazo. La solicitud debe presentarse **antes de la finalización del periodo impositivo** a partir del cual vaya a surtir efectos el régimen especial (**el anterior RIS disponía que la solicitud debía presentarse con, al menos, tres meses de antelación al inicio del periodo impositivo respecto del que se pretendía que tuviera efectos**).
- c) Resolución. La instrucción y resolución de la solicitud corresponde a la DGT, que puede solicitar del contribuyente cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes sean necesarios.

También puede recabar informe de los organismos competentes para verificar la existencia de una contribución efectiva a los objetivos de la política comunitaria de transporte marítimo, especialmente en lo relativo al nivel tecnológico de los buques que garantice la seguridad en la navegación y la prevención de la contaminación del medio ambiente y al mantenimiento del empleo comunitario tanto a bordo como en tareas auxiliares al transporte marítimo, y para verificar la actividad realizada por las entidades que realicen, en su totalidad, la gestión técnica y de tripulación de buques. La solicitud del citado informe determina la interrupción del plazo de resolución.

El contribuyente puede, en cualquier momento del procedimiento anterior al trámite de audiencia, presentar las alegaciones y aportar los documentos y justificantes que estime pertinentes.

- d) Puesta de manifiesto. Instruido el procedimiento, e inmediatamente antes de redactar la propuesta de resolución, se ha de poner de manifiesto al contribuyente, el cual dispondrá de un plazo de quince días para formular las alegaciones así como para presentar los documentos y justificaciones que estime oportunos.
- e) Finalización. La resolución que ponga fin al procedimiento debe ser motivada y puede:
- Autorizar el régimen de las Entidades Navieras en Función del Tonelaje, determinando el periodo impositivo a partir del cual surtirá efectos. La autorización se concede por un periodo de diez años.
 - Desestimar la concesión del régimen de las Entidades Navieras en Función del Tonelaje.

La solicitud debe resolverse en el plazo de **tres meses** contados desde la fecha en que la solicitud haya sido presentada o desde la fecha de subsanación de la misma a requerimiento de dicho órgano, transcurrido el cual puede entenderse denegada.

Si transcurre dicho plazo sin que el MHAP resuelva de forma expresa, debe entenderse desestimada y, por tanto, el contribuyente no puede aplicar este régimen especial, sin perjuicio de que puedan formularse los recursos que procedan ante dicha desestimación expresa o presunta.

- f) Prórrogas. Dado que la aplicación del régimen especial está limitado a un periodo de diez años, cuando el contribuyente desee con posterioridad seguir aplicando

dicho régimen, debe solicitar la prórroga del mismo por un periodo adicional de otros diez años.

La solicitud de esta prórroga está sujeta al cumplimiento de los requisitos generales, esto es, deberá presentarse **antes de la finalización del periodo impositivo respecto del que se pretende que tenga efectos (el anterior RIS disponía su presentación con, al menos, tres meses de antelación al inicio del periodo impositivo de aplicación del régimen especial).**

- g) Inclusión de nuevos buques en el régimen especial. Si con posterioridad a la concesión de una autorización, el sujeto pasivo adquiere, arrienda, toma en fletamento o gestiona en su totalidad otros buques que cumplan los requisitos del régimen, debe presentar, en los términos expuestos en las letras anteriores, una nueva solicitud referida a estos buques. La autorización adicional se concederá por el periodo temporal de vigencia que reste a la autorización inicial del régimen.

Renuncia e incumplimiento del régimen (art. 54 del RIS)

- a) Renuncia. El contribuyente puede renunciar a la aplicación del régimen especial. La renuncia se ha de presentar **antes de que finalice el periodo impositivo respecto del que se pretende que tenga efectos (el anterior RIS disponía su presentación con, al menos, tres meses de antelación al inicio del periodo impositivo de aplicación del régimen especial).**

Durante los **cinco años siguientes** a la fecha anterior no se puede solicitar una nueva aplicación del régimen especial.

- b) Incumplimiento de los requisitos. La aplicación del régimen especial está condicionada al cumplimiento de determinados requisitos, en unos casos tales requisitos se refieren al propio buque (localización de su gestión, actividad a la que está destinado, etc.) y, en otros, los requisitos se imponen al contribuyente (aplicación del régimen a la totalidad de los buques, contabilidad desglosada por buques y actividades, etc.).

Si se incumple alguno de estos requisitos, los efectos que ello produciría en la aplicación del régimen especial son los siguientes:

- Cese de los efectos de la autorización para aplicar el régimen especial.
- Pérdida de la totalidad de los beneficios fiscales que se disfrutaron de su aplicación. La pérdida del régimen implica regularizar la situación tributaria del contribuyente, en el sentido de que en el periodo impositivo en el que se produce el incumplimiento de los requisitos deberá ingresarse, junto con la cuota de dicho periodo, las cuotas íntegras correspondientes a las cantidades que hubieran debido ingresarse aplicando el régimen general del IS, en la totalidad de los ejercicios a los que resultó de aplicación la autorización, además de los intereses de demora, recargos y sanciones que procedan.

- Imposibilidad de formular una nueva solicitud en tanto no haya transcurrido un mínimo de cinco años.

4.8. PARTIDOS POLÍTICOS (ARTS. 55 Y 56 DEL RIS)

Explotaciones económicas propias de los partidos políticos exentas en el IS (art. 55 del RIS)

Para disfrutar de la exención prevista en el artículo 10.º Dos d) de la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos, estos deberán formular solicitud dirigida al Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT antes de que finalice el periodo impositivo en que deba surtir efectos.

El partido político solicitante aportará, junto con el escrito de solicitud, copia simple de la escritura de constitución y estatutos, certificado de inscripción en el Registro de Partidos Políticos del Ministerio del Interior así como memoria, en la que se explique y justifique que las explotaciones económicas para las que solicita la exención coinciden con su propia actividad.

A estos efectos, se entenderá que las explotaciones económicas coinciden con la actividad propia del partido político cuando:

- a) Contribuyan directa o indirectamente a la consecución de sus fines.
- b) Cuando el disfrute de esta exención no produzca distorsiones en la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad.
- c) Que se preste en condiciones de igualdad a colectividades genéricas de personas. Se entenderá que no se cumple este requisito cuando los promotores, afiliados, compromisarios y miembros de sus órganos de dirección y administración, así como los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos, sean los destinatarios principales de la actividad o se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios.

El órgano de la AEAT que corresponda de acuerdo con sus normas de estructura orgánica resolverá de forma motivada la exención solicitada. Dicha exención quedará condicionada a la concurrencia en todo momento de las condiciones y requisitos previstos en la Ley Orgánica 8/2007 y en el presente artículo.

Se entenderá otorgada la exención si el citado Departamento no ha notificado la resolución en un plazo de seis meses.

Una vez concedida la exención no será preciso reiterar su solicitud para su aplicación a los periodos impositivos siguientes, salvo que se modifiquen las circunstancias que justificaron su concesión o la normativa aplicable.

El partido político deberá comunicar al **órgano de la AEAT que corresponda de acuerdo con sus normas de estructura orgánica** cualquier modificación relevante de las condiciones o requisitos exigibles para la aplicación de la exención (**el anterior RIS establecía su comunicación al Departamento de Gestión Tributaria**). Dicho órgano podrá declarar, previa audiencia del partido político por un plazo de diez días, si procede o no la continuación de la aplicación de la exención. De igual forma se procederá cuando la Administración tributaria conozca por cualquier medio la modificación de las condiciones o los requisitos para la aplicación de la exención.

El incumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de esta exención determinará la pérdida del derecho a su aplicación a partir del propio periodo impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.

Para favorecer el adecuado control de la actividad económico-financiera de los partidos políticos, la AEAT comunicará al Tribunal de Cuentas las solicitudes de exención presentadas y el resultado de las mismas.

Acreditación a efectos de la exclusión de la obligación de retener o ingresar a cuenta respecto de las rentas exentas percibidas por los partidos políticos (art. 56 del RIS)

La acreditación de los partidos políticos a efectos de la exclusión de la obligación de retener o ingresar a cuenta a que se refiere el artículo 11.º Dos de la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos, se efectuará mediante certificado expedido por el **órgano competente de la AEAT que corresponda de acuerdo con sus normas de estructura orgánica (el anterior RIS disponía que el certificado sería expedido por el Departamento de Gestión Tributaria)**, previa solicitud a la que se acompañará copia del certificado de inscripción en el Registro de Partidos Políticos del Ministerio del Interior.

Este certificado hará constar su periodo de vigencia, que se extenderá desde la fecha de su emisión hasta la finalización del periodo impositivo en curso del solicitante.

5. GESTIÓN DEL IMPUESTO (ARTS. 57 A 69 DEL RIS)

5.1. ÍNDICE DE ENTIDADES, DEVOLUCIÓN Y OBLIGACIONES DE COLABORACIÓN

5.1.1. Índice de entidades (art. 57 del RIS)

Mediante el censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores a que se refiere el artículo 9 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria

y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, se llevará en cada una de las Delegaciones el índice de entidades a que se refiere el artículo 118 de la LIS.

Las modificaciones censales y solicitudes de baja del índice de los contribuyentes adscritos a las Dependencias Regionales de Inspección y a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes se dirigirán, en el primer caso, a las Delegaciones Especiales correspondientes a su domicilio fiscal y en el segundo a la referida Delegación Central.

Cuando se hubiera dictado acuerdo de baja provisional como consecuencia de lo previsto en el párrafo b) del apartado 1 del artículo 119 de la LIS y, posteriormente, la entidad presentara las declaraciones omitidas, el órgano competente de la AEAT acordará la rehabilitación de la inscripción en el índice y remitirá el acuerdo al Registro Público en el que se hubiera extendido la nota marginal correspondiente para la cancelación de la misma.

5.1.2. Devolución (art. 58 del RIS)

Las devoluciones a que se refiere el artículo 127 de la LIS se realizarán por transferencia bancaria. El ministro de Hacienda y Administraciones Públicas podrá autorizar la devolución por cheque cruzado cuando concurren las circunstancias que lo justifiquen.

5.1.3. Colaboración externa en la presentación y gestión de declaraciones (art. 59 del RIS)

La Administración tributaria podrá hacer efectiva la colaboración social en la presentación de declaraciones por este impuesto a través de acuerdos con las comunidades autónomas y otras Administraciones públicas, con entidades, instituciones y organismos representativos de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales.

Los acuerdos podrán referirse, entre otros, a los siguientes aspectos:

- a) Campañas de información y difusión.
- b) Asistencia en la realización de declaraciones y en su cumplimentación correcta y veraz.
- c) Remisión de declaraciones a la Administración tributaria.
- d) Subsanción de defectos, previa autorización de los contribuyentes.
- e) Información del estado de tramitación de las devoluciones de oficio, previa autorización de los contribuyentes.

La Administración tributaria proporcionará la asistencia técnica necesaria para el desarrollo de las indicadas actuaciones sin perjuicio de ofrecer dichos servicios con carácter general a los contribuyentes.

Mediante orden del ministro de Hacienda y Administraciones Públicas se establecerán los supuestos y condiciones en que las entidades que hayan suscrito los citados acuerdos podrán presentar por medios telemáticos declaraciones, declaraciones-liquidaciones o cualesquiera otros documentos exigidos por la normativa tributaria, en representación de terceras personas.

Dicha orden podrá prever igualmente que otras personas o entidades accedan a dicho sistema de presentación por medios telemáticos en representación de terceras personas.

5.2. OBLIGACIÓN DE RETENER E INGRESAR A CUENTA (ARTS. 60 A 68 DEL RIS)

5.2.1. Rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta (art. 60 del RIS)

Están sometidas a retención las rentas sujetas al IS del perceptor:

1. Las derivadas de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, de la cesión a terceros de capitales propios y las restantes rentas a que se refiere el artículo 25 de la LIRPF.
2. Los premios derivados de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, estén o no vinculados a la oferta, promoción o venta de determinados bienes, productos o servicios.
3. Las contraprestaciones obtenidas por sociedades como consecuencia de la atribución del cargo de administrador o consejero en otras sociedades.
4. Las rentas procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, aunque constituyan ingresos derivados de explotaciones económicas.
5. Las rentas procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos, aunque constituyan ingresos derivados de explotaciones económicas.
6. Las rentas obtenidas como consecuencia de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva (IIC).
7. Las rentas obtenidas en las operaciones de reducción de capital con devolución de aportaciones y distribución de la prima de emisión realizadas por una sociedad de inversión de capital variable (SICAV) que no estén sujetas al tipo general de gravamen, por organismos de inversión colectiva equivalente a las SICAV registrados en otro Estado, así como por IIC reguladas en la normativa comunitaria constitui-

das en cualquier Estado miembro de la Unión Europea inscritas en la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV).

8. Rentas mixtas. En el caso de rendimientos conjuntos, cuando un mismo contrato comprenda rendimientos sujetos a retención y otros no sujetos a dicha obligación:
 - Debe practicarse retención sobre el importe total satisfecho en el caso de contratos que comprendan prestaciones de servicios o cesión de bienes inmuebles junto con la cesión de los siguientes bienes y derechos: propiedad intelectual cuando el cedente no sea el autor, propiedad industrial no afecta a actividades empresariales o profesionales, prestación de asistencia técnica fuera del ámbito de una actividad empresarial, arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas que no constituyan actividades empresariales.
 - Por el contrario, no debe practicarse retención cuando un mismo contrato comprenda el arriendo, subarriendo o cesión de fincas rústicas conjuntamente con otros bienes muebles, salvo que se trate del arrendamiento o cesión de negocios o minas.

5.2.2. Rentas no sometidas a la obligación de retención o ingreso a cuenta (art. 61 del RIS)

Por lo que al IS se refiere, no existe obligación de retener a cuenta respecto de los siguientes rendimientos:

1. Los rendimientos de los valores emitidos por el Banco de España que constituyan instrumento regulador de intervención en el mercado monetario y los rendimientos de las Letras del Tesoro.
2. Los intereses que constituyan derecho a favor del Tesoro, como contraprestación de los préstamos del Estado al crédito oficial.
3. Los intereses y comisiones de préstamos que constituyen ingreso de las entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito (sociedades de crédito hipotecario, entidades de financiación y de arrendamiento financiero, sociedades de *factoring*, sociedades de emisión y gestión de tarjetas y sociedades de avales y garantías) inscritos en los registros especiales del Banco de España y residentes en territorio español.

No obstante, los intereses y rendimientos de las obligaciones, bonos u otros títulos emitidos por entidades públicas o privadas, nacionales o extranjeras, y que integren la cartera de valores de las entidades señaladas sí están sujetos a retención.

4. Los intereses de las operaciones de préstamo, crédito o anticipo, tanto activas como pasivas que realice la Sociedad Estatal de Participaciones Industriales (SEPI) con so-

ciedades en las que tenga participación mayoritaria en el capital, no pudiendo extender esta excepción a los intereses de cédulas, obligaciones, bonos u otros títulos análogos.

5. Los intereses percibidos por las sociedades de valores como consecuencia de los créditos otorgados en relación con operaciones de compra o venta de valores, así como los intereses percibidos por las empresas de servicios de inversión respecto de las operaciones activas de préstamos o depósitos.

Tampoco existe obligación de practicar retención en relación con los intereses percibidos por las sociedades o agencias de valores, en contraprestación a las garantías constituidas para operar como miembros de los mercados de futuros y opciones financieras.

6. Las primas de conversión de obligaciones en acciones.
7. Las rentas derivadas de la distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones, con excepciones.
8. Los beneficios percibidos por una sociedad matriz residente en España de sus sociedades filiales residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea, cuando concurran los requisitos establecidos en la letra h) del apartado 1 del artículo 14 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.
9. Los rendimientos procedentes del arrendamiento y subarrendamiento de inmuebles urbanos, en determinados casos (como en el arrendamiento de vivienda por empresas para sus empleados, o cuando la renta satisfecha por el arrendatario a un mismo arrendador no supere los 900 € anuales).
10. Los rendimientos exigibles entre una agrupación de interés económico, española o europea y sus socios, así como los exigibles entre una unión temporal de empresas y sus empresas miembros.
11. Los rendimientos de participaciones hipotecarias, préstamos u otros derechos que constituyan ingreso de fondos de titulización.
12. Los rendimientos de cuentas en el exterior, cuando sean satisfechos por establecimientos permanentes en el extranjero de entidades de crédito financieras y establecimientos financieros residentes en España.
13. Los rendimientos satisfechos a entidades que gocen de exención por el impuesto en virtud de lo dispuesto en un tratado internacional suscrito por España.
14. Los dividendos o participaciones en beneficios, intereses y demás rendimientos satisfechos entre sociedades de un grupo que tribute en el régimen de consolidación fiscal.
15. Los dividendos o participaciones en beneficios repartidos por agrupaciones de interés económico, españolas o europeas, y por uniones temporales de empresas, salvo aquellas que deban tributar conforme a las normas generales del impuesto, que co-

respondan a socios que deban soportar la imputación de la base imponible y procedan de periodos impositivos durante los cuales la entidad haya tributado según lo dispuesto en el régimen especial del capítulo II del título VII de la LIS.

16. Las rentas obtenidas por las entidades exentas totalmente en el IS.

La condición de entidad exenta puede acreditarse por cualquiera de los medios de prueba admitidos en Derecho.

17. Los dividendos o participaciones en beneficios a que se refiere el artículo 21.1 de la LIS.

A efectos de no practicar la retención, la entidad perceptora debe comunicar a la entidad obligada a retener que concurren los requisitos exigidos. La comunicación debe contener, además de los datos de identificación del perceptor, los documentos que justifiquen el cumplimiento de los referidos requisitos.

18. Las rentas obtenidas por los contribuyentes del IS procedentes de activos financieros, siempre que cumplan los requisitos siguientes:

- 1.º Que estén representados mediante anotaciones en cuenta.
- 2.º Que se negocien en un mercado secundario oficial de valores español, o en el Mercado Alternativo de Renta Fija, sistema multilateral de negociación creado de conformidad con lo previsto en el título XI de la Ley 24/1988.

19. Los premios derivados de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, estén o no vinculados a la oferta, promoción o venta de determinados bienes, productos o servicios, cuando la base de retención no sea superior a 300 euros, así como los premios de loterías y apuestas que, por su cuantía, estén exentos del gravamen especial a que se refiere la disposición adicional trigésima tercera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

20. Las rentas obtenidas por los contribuyentes del IS procedentes de deuda emitida por las Administraciones públicas de países de la OCDE y activos financieros negociados en mercados regulados de dichos países.

21. Las rentas derivadas de la transmisión o reembolso de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio obtenidas por los fondos de inversión de carácter financiero y las SICAV en cuyos reglamentos de gestión o estatutos tengan establecida una inversión mínima superior al 50% de su patrimonio en acciones o participaciones de varias IIC o una inversión de, al menos, el 85% de su patrimonio en un único fondo de inversión de carácter financiero cuyos partícipes sean exclusivamente otras IIC.

22. Las cantidades satisfechas por entidades aseguradoras a los fondos de pensiones como consecuencia del aseguramiento de planes de pensiones.

23. Las rentas obtenidas por el cambio de activos en los que estén invertidas las provisiones de los seguros de vida en los que el tomador asume el riesgo de la inversión (seguros *unit linked*).

Para ello, la entidad de seguros debe comunicar a las entidades obligadas a practicar la retención con motivo de la transmisión o reembolso de activos la circunstancia de que se trata de un contrato de seguro *unit linked* que cumple los requisitos exigidos en la normativa del IRPF [art. 14.2 h) de la LIRPF]. La entidad obligada a practicar la retención debe conservar la comunicación debidamente firmada.

24. Las rentas obtenidas por el Consorcio de Compensación de Seguros derivadas del ejercicio de las funciones de liquidación de entidades aseguradoras y de los procesos concursales a los que dichas entidades se encuentren sometidas.
25. Las rentas derivadas de la variación en los compromisos por pensiones que estén instrumentados en un contrato de seguro colectivo que haya sido objeto de un plan de financiación, en tanto no se haya dado cumplimiento al mismo.
26. Las rentas derivadas de la transmisión o reembolso de participaciones en los fondos de inversión cotizados, esto es, aquellos cuyas participaciones estén admitidas a negociación en Bolsa de valores, y rentas derivadas del reembolso o transmisión de las acciones de las SICAV índice cotizadas.
27. Las remuneraciones y compensaciones por derechos económicos que perciba la Sociedad de Gestión de los Sistemas de Registro, Compensación y Liquidación de Valores por los préstamos de valores, ni por los que se abonen a personas y entidades prestamistas.

5.2.3. Obligados a retener o ingresar a cuenta (art. 62 del RIS)

Están obligados a retener e ingresar en el Tesoro, en concepto de pago a cuenta, cuando satisfagan o abonen rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta:

1. Las personas jurídicas y demás entidades, incluidas las comunidades de bienes y de propietarios y las entidades en régimen de atribución de rentas que satisfagan o abonen rentas sujetas al IS o al IRPF.
2. Los contribuyentes del IRPF que ejerzan actividades económicas (empresarios, profesionales, agricultores, etc.), respecto de las rentas que satisfagan o abonen en el ejercicio de sus actividades.
3. Las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes, que operen en España mediante establecimiento permanente.

Al margen del supuesto general, existen las siguientes situaciones particulares:

- a) Premios: está obligado a retener o a ingresar a cuenta la persona o entidad que los satisfaga.
- b) Activos financieros. En las operaciones sobre activos financieros, tanto si producen rendimientos implícitos como explícitos, están obligados a retener:

- En los rendimientos obtenidos en la amortización o reembolso de los activos financieros, la entidad emisora o las instituciones financieras encargadas de la operación cuando se les encomiende la materialización de la amortización o el reembolso.

Cuando se trate de instrumentos de giro convertidos después de su emisión en activos financieros, a su vencimiento está obligado a retener el fedatario público o institución financiera que intervenga en la presentación al cobro.

- En los rendimientos obtenidos en transmisiones de activos financieros, incluidos los instrumentos de giro convertidos después de su emisión en activos financieros, están obligados a retener el banco, caja o entidad que actúe por cuenta del transmitente, si se canaliza la transmisión a través de una o varias instituciones financieras.

A estos efectos, se entiende que actúa por cuenta del transmitente el banco, caja o entidad financiera que reciba de aquel la orden de venta de los activos financieros.

- c) En los casos no recogidos en los dos supuestos anteriores respecto de operaciones sobre activos financieros, es obligatoria la intervención de fedatario público, que practicará la correspondiente retención.
 - d) Deuda del Estado. En la transmisión de valores de la Deuda del Estado debe practicar la retención la entidad gestora del Mercado de Deuda pública en anotaciones que intervenga en la transmisión.
 - e) Acciones o participaciones representativas del capital o del patrimonio de IIC. En sus transmisiones o reembolsos están obligados a practicar retención o ingreso a cuenta las siguientes personas o entidades:
- Las sociedades gestoras, en el caso de reembolso de participaciones en fondos de inversión, salvo, con efectos desde el 1 de enero de 2014, por las participaciones registradas a nombre de entidades comercializadoras por cuenta de partícipes, donde las comercializadoras son las obligadas a practicar la retención.
 - La propia sociedad de inversión de capital variable, o la sociedad gestora que intervenga, en la recompra de acciones que no coticen en bolsa ni en otro mercado o sistema organizado de negociación de valores, adquiridas directamente por la sociedad de inversión de capital variable o a través de comercializador a la sociedad.

- Las entidades comercializadoras o los intermediarios facultados para la comercialización de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva domiciliadas en el extranjero. Con carácter subsidiario, están obligadas a retener las entidades encargadas de la colocación o distribución de los valores de dichas instituciones entre los potenciales suscriptores, cuando efectúen el reembolso de los mismos.
 - Los representantes de las sociedades gestoras de IIC domiciliadas en otros Estados miembros de la Unión Europea.
 - Cuando no se manifieste ninguna de las situaciones anteriores de retención, está obligado a efectuar un pago a cuenta el socio o partícipe que efectúe la transmisión u obtenga el reembolso.
- f) Los representantes de las entidades aseguradoras domiciliadas en otro Estado miembro del Espacio Económico Europeo que operen en España en régimen de libre prestación de servicios en relación con las operaciones que se realicen en España.
- g) En la reducción de capital con devolución de aportaciones y distribución de la prima de emisión de SICAV, por las cantidades que se satisfagan deben practicar retención:
- La propia SICAV no sujeta al tipo general de gravamen, con carácter general.
 - Las entidades comercializadoras o intermediarios facultados para la comercialización de IIC reguladas en la Directiva 2009/65/CE constituidas en cualquier Estado miembro de la Unión Europea inscritas en la CNMV y, subsidiariamente, la entidad encargada de la colocación o distribución de los valores que intervengan en el pago de las rentas.
 - La entidad depositaria de los valores o que tenga encargada la gestión de cobro de las rentas, cuando se trate de organismos de inversión colectiva equivalente a las SICAV registrados en otro Estado.
 - El socio o partícipe que recibe la devolución de las aportaciones o la distribución de la prima de emisión, en los demás casos diferentes de los anteriores.

5.2.4. Activos financieros (art. 63 del RIS)

A efectos de retenciones, se clasifican en activos financieros con rendimiento implícito, explícito o mixto, así como con respecto a la justificación de su adquisición.

1. Activos financieros con rendimiento implícito. Son aquellos activos financieros en los que el rendimiento se genera mediante diferencia entre el importe satisfecho en la emisión, primera colocación o endoso y el comprometido a reembolsar a su vencimiento (rendimiento «al tirón» o «al descuento»). Las operaciones en las que se producen son aquellas cuyo rendimiento se fija, total o parcialmente, de forma

implícita, a través de cualesquiera valores mobiliarios utilizados para la captación de recursos ajenos. En particular, tienen esta consideración las letras de cambio, pagarés, bonos, obligaciones con prima, cédulas y cualquier otro similar utilizado para la captación de recursos ajenos.

2. Activos financieros con rendimiento explícito. Son aquellos en los que el rendimiento se produce mediante el sistema de intereses expresamente pactados –sean en metálico o en especie–, cobrándose el interés o rendimiento de manera separada o diferenciada del reembolso del capital. Pueden también definirse como aquellos en los que la retribución pactada como contraprestación a la captación o utilización de capitales ajenos no guarda relación con los importes de las sucesivas transmisiones de los activos.

Son rendimientos explícitos, entre otros, los siguientes:

- La totalidad de la contraprestación percibida, que proceda de capitales colocados en cualquier clase de crédito público o privado, español o extranjero (préstamos, Deuda pública, etc.).
 - La contraprestación obtenida como consecuencia de la titularidad de cuentas en toda clase de instituciones financieras (cuentas corrientes, a plazo, libretas de ahorro, etc.).
 - Los rendimientos de créditos participativos y operaciones análogas.
 - La contraprestación resultante de la imposición de capitales (plazos fijos).
 - Los rendimientos de las cuentas en participación.
3. Activos financieros con rendimiento mixto. Son aquellos activos financieros cuyo rendimiento se produce conjuntamente en forma implícita y explícita. Así, los bonos de caja o de tesorería, las cédulas, etc., emitidos bajo la par –esto es, con prima de emisión–, o con primas de amortización o reembolso, pueden generar simultáneamente rendimientos implícitos (diferencia entre el valor de emisión y el de reembolso o amortización, incluida la prima) y explícitos (intereses ofrecidos: cupón).

Esta clase de activos no tienen un régimen específico, sino que van a seguir el régimen de los activos financieros con rendimiento explícito o el de los activos financieros con rendimiento implícito, dependiendo de la cuantía de la parte de rendimiento explícito que produzcan.

5.2.5. Base para el cálculo de la retención o ingreso a cuenta (art. 64 del RIS)

Con carácter general, constituye la base para el cálculo de la obligación de retener la contraprestación íntegra exigible o satisfecha, sobre la que se aplica el porcentaje de retención para determinar el importe de la retención o ingreso a cuenta.

En el caso de arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos, la base de la retención estará constituida por todos los conceptos que se satisfagan al arrendador, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido.

En el caso de premios de loterías y apuestas que, por su cuantía, estuvieran sujetos y no exentos del gravamen especial de determinadas loterías y apuestas a que se refiere la disposición adicional trigésima tercera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, la retención se practicará sobre el importe del premio sujeto y no exento, de acuerdo con la referida disposición.

5.2.6. Nacimiento de la obligación de retener e ingresar a cuenta (art. 65 del RIS)

En función de la naturaleza del tipo de renta se distingue:

- a) Regla general. Con carácter general, las obligaciones de retener y de ingresar a cuenta nacen en el momento de la exigibilidad de las rentas, dinerarias o en especie, sujetas a retención o ingreso a cuenta, respectivamente, o en el momento de su pago o entrega, si es anterior a la fecha de su exigibilidad.
- b) Reglas especiales. Existen ciertas particularidades para las siguientes rentas:
 - Intereses: son exigibles en las fechas de vencimiento señaladas en la escritura o contrato para su liquidación o cobro, o cuando de otra forma se reconozcan en cuenta, aunque el perceptor no reclame su cobro o los rendimientos se acumulen al principal de la operación.
 - Dividendos: se entienden exigibles en la fecha establecida en el acuerdo de distribución o a partir del día siguiente al de su adopción a falta de la determinación de la citada fecha.
 - Rentas procedentes de la amortización, reembolso o transmisión de activos financieros: la obligación de retener nace en el momento en que se formalice la transmisión, amortización o reembolso de los activos financieros correspondientes, con independencia de las condiciones de cobro pactadas.
 - Rentas procedentes de la transmisión o reembolso de acciones o participaciones en IIC: la obligación de retener o ingresar a cuenta nace en el momento en que se formalice la operación, cualesquiera que sean las condiciones de cobro pactadas.

5.2.7. Porcentaje de retención e ingreso a cuenta (art. 66 del RIS)

En el IS se diferencia un porcentaje de retención general y diferentes porcentajes especiales según el tipo de renta obtenida.

- a) Porcentaje general. El porcentaje al que se debe efectuar la retención o ingreso a cuenta es, con carácter general, el 19 % **(con las matizaciones que haremos a continuación respecto al año 2015)**.
- b) Porcentajes especiales:
 - Rentas procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización: 24 %.
 - Premios de loterías y apuestas que, por su cuantía, estuvieran sujetos y no exentos del gravamen especial de determinadas loterías y apuestas: 20 %.

Como consecuencia del régimen transitorio previsto en la LIS y las modificaciones introducidas por el Real Decreto-Ley 9/2015, de 10 de julio, de medidas urgentes para reducir la carga tributaria soportada por los contribuyentes del IRPF y otras medidas de carácter económico, el porcentaje de retención general será:

- Del 20 % desde el 1 de enero de 2015 hasta el 11 de julio de 2015.
- Del 19,5 % desde el 12 de julio hasta el 31 de diciembre de 2015.

5.2.8. Importe de la retención o del ingreso a cuenta (art. 67 del RIS)

El importe de la retención o del ingreso a cuenta se determinará aplicando el porcentaje a que se refiere el artículo anterior a la base de cálculo.

5.2.9. Obligaciones declarativas y de ingreso (art. 68 del RIS)

El retenedor u obligado al ingreso a cuenta debe:

- Presentar, ante el órgano competente de la AEAT, en los veinte primeros días naturales de abril, julio, octubre y enero, declaración de las cantidades retenidas y de los ingresos a cuenta que correspondan por el trimestre natural anterior e ingresar su importe en el Tesoro Público. Dicha declaración debe presentarse ante el órgano competente de la AEAT.
- Presentar, en los primeros 20 días naturales del mes de enero, una declaración anual de retenciones e ingresos a cuenta efectuados durante el ejercicio.

En dicha declaración, además de la identificación del retenedor, se solicita la relación nominativa de perceptores, de los que hay que cumplimentar una serie de datos como su nombre y apellidos o denominación de la entidad; número de identificación fiscal; retención practicada o ingreso a cuenta efectuado y, en su caso, repercutido; renta obtenida, con indicación de la identificación, descripción y naturaleza de los conceptos, incluyendo las rentas exceptuadas de gra-

vamen por razón de su cuantía, o cuando hubiera resultado un porcentaje de retención o ingreso a cuenta igual a cero, y ejercicio o año de devengo de las mismas, etc.

Si la declaración se presenta en soporte directamente legible por ordenador o ha sido generada mediante la utilización, exclusivamente, de los correspondientes módulos de impresión desarrollados, a estos efectos, por la Administración tributaria, el plazo de presentación es el comprendido entre el 1 de enero y el 31 de enero del año siguiente a aquel al que corresponde la declaración anual.

Los contribuyentes obligados a retener asumen la obligación de efectuar el ingreso en el Tesoro, sin que el incumplimiento de aquella obligación pueda excusarles de la obligación de efectuar el ingreso de las retenciones.

El retenedor u obligado a ingresar a cuenta debe expedir, en favor del contribuyente, certificación acreditativa de la retención o ingreso a cuenta practicado, y de los restantes datos que deben incluirse en la declaración anual.

La certificación debe ponerse a disposición del contribuyente antes de la apertura del plazo de declaración del impuesto.

A estas mismas obligaciones están sujetas las entidades domiciliadas, residentes o representadas en España, que paguen por cuenta ajena rentas sujetas a retención o que sean depositarias o gestionen el cobro de las rentas de valores.

Al margen de la aludida certificación, los pagadores deben comunicar a los contribuyentes la retención o ingreso a cuenta practicados en el momento en que satisfagan las rentas, indicando el porcentaje aplicado.

5.3. CONVERSIÓN DE ACTIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO EN CRÉDITOS EXIGIBLES FRENTE A LA HACIENDA PÚBLICA. PROCEDIMIENTO DE COMPENSACIÓN Y ABONO (ART. 69 DEL RIS)

El capítulo III del título IV del RIS es novedoso y regula el procedimiento de compensación y abono de activos por impuesto diferido cuando se convierten en créditos exigibles frente a la Hacienda Pública.

Los activos por impuesto diferido correspondientes a dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados con entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.1 a) de la LIS, así como los derivados de los apartados 1 y 2 del artículo 14 de la LIS, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, jubilación, se convertirán en un crédito exigible frente a la Administración tributaria, en los términos establecidos en el apartado 1 del artículo 130 de la LIS.

La conversión de los activos por impuesto diferido a que se refiere el párrafo anterior en un crédito exigible frente a la Administración tributaria se producirá en el momento de la presentación de la autoliquidación del IS correspondiente al periodo impositivo en que se hayan producido las circunstancias previstas en el apartado 1 del artículo 130 de la LIS.

La conversión de activos por impuesto diferido en un crédito exigible frente a la Administración tributaria determinará que el contribuyente pueda optar por solicitar su abono a la Administración tributaria o por compensar dichos créditos con otras deudas de naturaleza tributaria de carácter estatal que el propio contribuyente genere a partir del momento de la conversión.

La solicitud de abono del crédito exigible frente a la Administración tributaria se realizará a través de la autoliquidación del IS. Este abono se regirá por lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo, sin que, en ningún caso, se produzca el devengo del interés de demora a que se refiere el apartado 2 de dicho artículo 31 de la LGT.

En el caso de que el contribuyente inste la compensación del crédito exigible frente a la Administración tributaria con otras deudas, en los términos establecidos en el apartado 3 del artículo 130 de la LIS, deberá dirigir al órgano competente para su tramitación la correspondiente solicitud, para cada deuda cuya compensación pretenda realizar, de acuerdo con el modelo que se aprobará por orden del ministro de Hacienda y Administraciones Públicas. Dicha solicitud contendrá los siguientes datos:

- a) Identificación de la deuda tributaria cuya compensación se solicita, indicando al menos, su importe y concepto. Se indicará también la fecha de vencimiento del plazo de ingreso en el caso de deudas con plazo de ingreso en periodo voluntario.
- b) Identificación de la autoliquidación en que se genera el crédito exigible frente a la Administración tributaria cuya compensación se pretenda.
- c) Manifestación del contribuyente indicando que no se ha solicitado el abono del referido crédito ni se ha solicitado su compensación por el mismo importe con otras deudas tributarias.

La solicitud se podrá presentar en relación con aquellas deudas generadas a partir del momento de la conversión. Esta solicitud no impedirá la solicitud de aplazamientos o fraccionamientos de la deuda restante.

La resolución de esta solicitud deberá notificarse en el plazo de seis meses.

En lo no previsto en este artículo, resultará de aplicación lo dispuesto en el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, en relación con la compensación de deudas.

La competencia para tramitar el correspondiente procedimiento y dictar resolución en los supuestos regulados en este artículo se establecerá mediante la correspondiente norma de organización específica.

**LA DEDUCCIÓN DEL IVA POR SOCIEDADES *HOLDING* QUE
INTERVIENEN EN LA GESTIÓN DE SUS PARTICIPADAS.
PERTENENCIA A UN GRUPO IVA DE UNA ENTIDAD
PERSONALISTA Y APLICACIÓN DIRECTA DEL DERECHO DE LA
UNIÓN EN LA REGULACIÓN COMUNITARIA DE ESTA MATERIA**

**Análisis de la STJUE de 16 de julio de 2015, Asuntos acumulados
C-108/14 y C-109/14**

Eduardo Verdún Fraile

*Socio responsable de Tributación Indirecta EY Abogados
Inspector de Hacienda (excedente)*

1. SUPUESTO DE HECHO

De acuerdo con la descripción de hechos contenida en la sentencia y en el escrito de conclusiones del Abogado General de 26 de marzo de 2015, tanto Larentia/Minerva como Marenave, asuntos acumulados de los que trae causa la sentencia de referencia, eran dos sociedades teneedoras de participaciones en diversas filiales. En ambos casos, las filiales no adoptaron la forma de sociedades mercantiles, sino de entidades de tipo personalista con arreglo al Derecho alemán.

La acumulación de casos se realiza por el Tribunal en la medida en que se trata de un mismo supuesto de hecho. En efecto, tanto Larentia/Minerva como Marenave se enfrentaron a sendos procedimientos de comprobación por las autoridades fiscales alemanas al proceder a la deducción íntegra del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) que gravó los gastos relacionados con su actividad completa, en concreto con la adquisición y ampliación de capitales para la toma de participaciones en sus filiales y para la financiación de su actividad de apoyo a la gestión de estas últimas.

Así, ambas entidades, pese a su presunto carácter dual a efectos del IVA al desarrollar de forma simultánea actividades sujetas al impuesto (intervención efectiva en la gestión de sus participadas), como no sujetas al mismo (actividad de mera tenencia de participaciones, tal y como sería el caso de un inversor privado), no aplicaron filtro alguno a las cuotas del impuesto soportadas, entendiendo, en definitiva, que dicho presunto carácter dual no era tal y debía procederse a la afectación plena de los gastos incurridos en su actividad empresarial sujeta al IVA.

Los reparos que la Administración alemana dispuso contra dicha forma de actuar no se centaban en la procedencia o no de un porcentaje de prorrateo, cuestión que se discutiría cuando un empresario realiza simultáneamente operaciones generadoras del derecho a la deducción junto con

otras que no lo hacen, sino en la aplicación de un corrector previo que eventualmente deje al margen del posible IVA deducible aquel correspondiente a la parte de actividad no sujeta a este tributo. Ambas situaciones son abordadas por los apartados 168 (afectación) y 173 (prorrata) de la Directiva 2006/112/CE, Directiva IVA (anteriores 17.2 y 17.5, respectivamente, de la Directiva 77/388/CEE).

Pues bien, el órgano remitente alemán de las cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE o Tribunal), dando por hecho que en ambos asuntos debía haber una aplicación de un filtro previo a la prorrata que dejara al margen de las deducciones a los gastos relacionados con la actividad no económica, consultó sobre el método de cálculo que debía seguirse para ello, muy en particular cuando se trata de gastos relacionados con la captación de capitales ajenos por sociedades de cartera que se destinarán a la toma de participaciones en filiales.

Junto con dicha cuestión, la más controvertida sin duda, la sentencia aborda dos adicionales asimismo planteadas por el órgano remitente y que se refieren a la aplicación del régimen de consolidación fiscal en el IVA, o régimen de grupos IVA, previsto por el artículo 11 de la Directiva IVA (anterior 4.4 de la Directiva 77/388/CEE).

En concreto, se consulta sobre la viabilidad de aplicar dicho régimen, y por tanto de considerar incluido en el perímetro de consolidación, a una entidad dependiente que tenga naturaleza personalista cuando esté debidamente integrada con la dominante en términos de lazos financieros, económicos y organizativos y, si así fuera, si sería requisito necesario, como establece la jurisprudencia alemana, la existencia de una relación de subordinación jerárquica entre dominante y dependientes. Por último y en el caso de que la legislación nacional no estuviera en este aspecto debidamente alineada con la Directiva IVA, si sería posible que los particulares invocaran la aplicación directa del artículo 11 de la misma.

En resumen, por tanto, las cuestiones que resuelve la sentencia son, primera, cuál es el adecuado nivel de deducciones del IVA soportado por entidades *holding* mixtas (que intervienen en la gestión de sus participadas) correspondiente a gastos generales de las mismas; segunda, procedencia de la inclusión como dependiente de un grupo IVA de una sociedad personalista y su eventual subordinación a la dominante, y, tercera, aplicación directa de las previsiones comunitarias sobre la consolidación a efectos de este tributo.

Analizamos a continuación las respuestas del Tribunal a todo ello.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

2.1. DEDUCCIÓN DEL IVA POR UNA SOCIEDAD *HOLDING* MIXTA

Comienza el TJUE en este punto recordando la distinción entre sociedades *holding* puras, que se limitan a la tenencia de participaciones, y sociedades *holding* mixtas, que son aquellas que acompañan la tenencia con la intervención directa o indirecta en la gestión de sus filiales.

Así, de acuerdo con consolidada jurisprudencia del TJUE [sentencias *Cibo Participations*, Asunto C-16/00 (NFJ011020), y *Portugal Telecom*, Asunto C-496/11 (NFJ048085)], el problema con el que se enfrentan las sociedades *holding* puras es que su actuación resulta pareja a la del inversor privado, entendido el mismo como quien compra o vende participaciones en entidades diversas con el fin de obtener rentas pasivas en forma de dividendos. En estos casos, no puede argumentarse la realización de una actividad de explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, sino su simple tenencia. Por ello, la actividad no es económica a efectos del IVA (empresarial o profesional diríamos en España), ni quien la realiza adquiere la condición de sujeto pasivo a efectos de dicho tributo (de nuevo, empresario o profesional en términos de legislación nacional). Cuestión distinta es cuando dicha *holding* pasa a intervenir en la gestión de sus participadas, típicamente por medio de la prestación a las mismas de servicios de apoyo a la gestión, ya que entonces sí interpreta el TJUE que existe explotación económica y, por tanto, se adquiere la condición de empresario.

A partir de este punto, continúa la sentencia reproduciendo casi de manera textual la argumentación que se dio en el asunto *Cibo Participations*, véanse apartados 31 a 35 de esta última, en el sentido de que las deducciones del IVA exigen una afectación directa e inmediata con operaciones generadoras del derecho a la deducción. En efecto, el IVA soportado por la compra de *inputs* se convierte necesariamente en IVA devengado (y repercutido cuando proceda, dejadas al margen las exenciones plenas basadas en lógicos motivos de neutralidad exterior y gravamen en lugar de consumo) que es el que se repercute convenientemente al destinatario.

Ahora bien, este criterio, que podría denominarse de afectación directa, lo completa el TJUE admitiendo de nuevo, y como ya hiciera en *Cibo Participations*, que aquellas compras que se refieran a gastos generales acabarán de una u otra forma incluidas en el precio de los *outputs*, por lo que se les debe dar igualmente por cumplido el criterio de afectación por más que sea de forma indirecta.

Aplicado este último razonamiento a las *holding* mixtas, el TJUE concluye que entran en la categoría de afectación directa los gastos generales que se soportan por las mismas como consecuencia de la adquisición de participaciones o de capitales que financien su actividad, cumpliendo por ello las prescripciones del artículo 168 de la Directiva IVA (art. 95 de la ley española).

Esta conclusión, sin embargo, admite una matización de gran relevancia que el Tribunal se ocupa de reflejar en la sentencia, como ya tuvo ocasión de hacer en *Cibo Participations*, y que no había sido recogida por el Abogado General en su escrito de conclusiones.

Así, el Tribunal divide a las sociedades *holding* mixtas en dos grupos: aquellas que prestan a todas sus participadas servicios de gestión, y aquellas que solo realizan tales servicios en favor de alguna o algunas de sus participadas. Si se trata de este último grupo, el TJUE se muestra más restrictivo, previendo la aplicación del artículo 168 de la Directiva IVA y, por tanto, la procedencia de un criterio previo de afectación parcial cuya determinación deja a la regulación de cada Estado miembro, limitándose a apuntar como válido la adopción de criterios tales como el de la naturaleza de la inversión o gasto (criterio que atendería a una suerte de preprorrata es-

pecial de afectación plena o nula en función de cada gasto aisladamente considerado), o de cualquier otro (piénsese, por ejemplo, en uno proporcional en función del volumen de operaciones).

2.2. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRUPOS A FILIALES DEPENDIENTES QUE NO TENGAN PERSONALIDAD JURÍDICA Y QUE NO ESTÉN SUBORDINADAS JURÍDICAMENTE CON LA DOMINANTE. APLICACIÓN DIRECTA DE LA DIRECTIVA IVA EN SU REGULACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRUPOS

De acuerdo con el Derecho alemán, el ejercicio de una actividad económica a efectos del impuesto no se entiende realizado de modo independiente por una persona jurídica, circunstancia esta verdaderamente clave para juzgar la sujeción al IVA, cuando la misma se integra en una unidad fiscal por medio de vínculos financiero, económico y de organización. De esta forma tan escueta pero eficaz define la Ley del IVA en Alemania a los grupos IVA y, al mismo tiempo, delimita la no sujeción de las operaciones internas cuando dicho grupo existe, haciéndolo todo ello además de forma obligatoria. En efecto, la pertenencia a un grupo impide que se cumpla el requisito de independencia, que se predica del grupo en sí como sujeto pasivo único; a la par, la falta de independencia hace que las operaciones internas queden al margen del IVA.

Pues bien, lo que se plantea al Tribunal es la corrección de limitar el carácter de entidad dependiente a una sociedad de tipo personalista (*partnership*), la cual no está dotada de personalidad jurídica independiente (piénsese en nuestro Derecho tributario de las entidades a que se refiere el art. 35.4 de la LGT). El nexo de unión de esta cuestión respecto del proceso que dio lugar a la sentencia de referencia nace de la obligatoriedad del régimen de consolidación en Alemania, obligatoriedad que incidiría en las conclusiones a que se llegó en el apartado anterior ya descrito. De esta forma, si las entidades Larentia/Minerva y Marenave hubieran de haber formado grupo fiscal con sus participadas, para lo cual dilucidar si ello es posible tratándose de entidades personalistas sería pertinente, las deducciones habrían debido ser calculadas por referencia al grupo en sí y sus relaciones con terceros, haciendo abstracción por tanto de las consideraciones individuales internas que se han abordado previamente.

Bajo dicha justificación, el TJUE admite la opinión en este punto del Abogado General y acepta entrar a valorar la compatibilidad del Derecho alemán con la Directiva IVA en tres aspectos muy concretos: la exclusión de un grupo IVA de una entidad dependiente que no tenga personalidad jurídica propia, la necesidad, impuesta jurisprudencialmente en Alemania, de que los citados vínculos determinen efectivamente una relación jerárquica de subordinación y, en tercer lugar, la aplicabilidad directa de la Directiva IVA cuando la regulación nacional del régimen de grupos entre en contradicción con sus prescripciones sobre este particular.

Las dos primeras cuestiones son resueltas por el TJUE de manera previsible, si se tiene en cuenta que existen pronunciamientos recientes que ya han analizado el alcance subjetivo del ar-

título 11 de la Directiva IVA, precepto que constituye el anclaje comunitario del régimen de grupos. Nos referimos en particular a las sentencias Comisión/Suecia, Asunto C-480/10 (NFIJ050714), y Comisión Irlanda, Asunto C-85/11 (NFIJ050408). En efecto, señala el Tribunal, nada se opone a que formen parte de un grupo entidades sin personalidad jurídica, salvo que dicha exclusión se justifique con base en la prevención de prácticas abusivas o en la lucha contra el fraude.

Con la misma excepción, el Tribunal entiende no compatible con la Directiva IVA exigir la existencia de una relación de subordinación entre dominante y dependientes que se sume como requisito necesario a la pertinente concurrencia de vinculación en los órdenes financiero, económico y organizativo.

Por último, aborda el TJUE la viabilidad de invocar la aplicación directa de las previsiones de la Directiva IVA en cuanto regulan el régimen de grupos cuando un Estado miembro haya procedido a su transposición de manera errónea, cuestión ciertamente de enorme interés en España.

La invocación directa de las previsiones de una directiva comunitaria y sus diferentes perspectivas (efecto vertical ascendente y descendente, horizontal...) es una cuestión compleja que excede ampliamente del ámbito de este comentario. Baste, por tanto, apuntar aquí que la sentencia se limita a recordar la necesaria existencia de previsiones incondicionales y suficientemente precisas como presupuesto previo para que un particular las haga valer de manera directa y prevalente sobre el Derecho interno presuntamente erróneo. Pues bien, argumenta el Tribunal que el artículo 11 de la Directiva IVA, en cuanto que establece la concurrencia de vínculos empresariales en los tres órdenes descritos, precisa de un desarrollo normativo nacional mínimo que delimite su alcance y fije en atención a ellos el perímetro subjetivo de consolidación, por lo que no entiende viable su invocación directa, conclusión que generaliza a la totalidad del precepto y no solo en lo atinente a dicho perímetro.

3. COMENTARIO CRÍTICO

La sentencia descrita viene de nuevo a incidir en la que quizá constituye la parte más compleja del IVA: las operaciones financieras. Esta complejidad está motivada por diversos factores. Para empezar, la propia Directiva IVA adolece de prescripciones claras y actualizadas tanto en materia de exenciones como en aspectos tan importantes como el derecho a la deducción o la formación de la base imponible.

Estas carencias son conocidas desde hace muchos años por la Comisión, quien ya planteó al Consejo un completo expediente de reforma normativa que ha quedado arrinconado por la imposibilidad de llegar a un acuerdo después de su debate durante varios años.

Entre tanto, se suceden numerosas sentencias del TJUE que solamente resuelven supuestos de hecho concretos y que, por ello, son muy difíciles de considerar para extraer conclusiones generales o criterios suficientemente claros.

Comenzando este comentario por la primera de las cuestiones analizadas, la afectación de bienes y servicios a sujetos pasivos parciales, el enfoque que plantea el Tribunal parece sensato si bien es cierto que deja la cuestión sin cerrar del todo.

Así, primero argumenta de manera convincente que la deducción de *inputs* en el IVA se realiza cuando tenga lugar su afectación directa al *output* empresarial, identificando claramente esta situación cuando es posible localizar de manera analítica en el precio de este último el coste de tales *inputs*. A continuación, reconoce que a veces los *inputs* se refieren a gastos generales del empresario, hecho que hace difícil su seguimiento individualizado en la formación de la cadena de valor; esto, lógicamente, no puede impedir su deducibilidad.

Con este punto de partida, una *holding* mixta que interviene en la gestión de todas sus participadas está actuando como sujeto pasivo pleno, no dual, por lo que los gastos que soporta o se corresponden con cuotas de bienes o servicios que directamente forman el precio de sus operaciones de gestión, o bien se refieren a gastos generales que igualmente deben quedar afectos a su actividad empresarial total. Cuestión distinta es que la *holding* mantenga de forma simultánea participación en filiales que gestione de manera efectiva junto con otras en entidades cuya participación sea ostentada con el mero fin de obtener rentas pasivas tal y como haría un inversor privado. En este último caso, surge la figura del empresario dual y, en consecuencia, la necesidad de aplicar un corrector o filtro de afectación que en la doctrina nacional ha venido a denominarse como *preprorrata* y que encuentra su anclaje normativo en el artículo 168 de la Directiva IVA.

Existe un aspecto íntimamente relacionado con todo esto, que queda inicialmente al margen de la sentencia pero que habría de haberse analizado con posterioridad, y que tiene que ver con la *prorrata* y, por tanto, en sede ya del artículo 173 de la Directiva IVA. Si bien no admite muchas dudas la manera en que la misma opera, no es el caso en absoluto del criterio en función del cual deben las operaciones de *output* realizadas pasar a formar parte de sus términos. Nos estamos refiriendo aquí a dos cuestiones tremendamente controvertidas: qué se considera actividad empresarial o profesional en el ámbito financiero, por un lado, y, si la respuesta es afirmativa para un caso concreto, en qué medida debe pasar a formar parte de la *prorrata* esa operativa financiera.

La sentencia EDM, Asunto C-77/01 (NFJ016398), aclara la empresarialidad de las operaciones financieras cuando sean una prolongación directa, permanente y necesaria de otra actividad no financiera que se realice con carácter principal; no obstante, y aunque así sea, el TJUE se muestra contrario a su inclusión en *prorrata* (denominador de la fracción en este caso) cuando el volumen de *inputs* utilizados para su realización sea tan accesorio o menor, que dicha inclusión determinaría un falseamiento del porcentaje de deducción. Este razonamiento, contrario en sus conclusiones a la doctrina de la Dirección General de Tributos y, sobre todo, a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central del pasado 15 de marzo de 2015, parece encontrar de nuevo confirmación en la sentencia que nos ocupa, donde el criterio de afectación directa de consumos de fuente externa al precio de las operaciones realizadas (ya sea como gastos específicos, ya sea como gastos generales), sería contravenido si determinados *inputs* de escaso importe pero conectados con operaciones de *output* muy relevantes acabaran generando una sustancial

reducción del porcentaje de prorrata, hecho que sin duda permitiría concluir en el falseamiento del mismo utilizando la terminología que el TJUE emplea en EDM.

En cuanto al impacto que todo esto determina en el Derecho nacional, debe hacerse referencia a que la Ley del IVA ha previsto, desde enero de este año, el cálculo de una preprorrata por medio de un ajuste al artículo 93 (nuevo apartado cinco). Al margen de que dicho precepto no sea quizá el adecuado para tal fin, puesto que es el 95 el que habla de afectación, dicha preprorrata se prevé, exclusivamente, para determinados entes públicos, como cierre del nuevo artículo 7.8.º igualmente modificado desde la misma fecha. Pues bien, a la vista de las conclusiones del TJUE sobre *holding* mixtas que solo gestionan efectivamente una parte de sus filiales, bien debería considerarse aplicable esa preprorrata a este último caso.

En materia de régimen de grupos, existen dos aspectos de gran interés. El primero de ellos es la simplicidad con la que Alemania establece su régimen de consolidación y, además, el hecho de que lo haga de forma obligatoria. Las dudas que aquejan al sistema español desde casi su introducción en la Ley del IVA podrían tener como referente este caso para avanzar hacia un modelo de sujeto pasivo único con eliminación de operaciones internas. Al mismo tiempo y por la misma razón, puede resultar un alivio para el legislador nacional la negativa del TJUE a considerar la aplicación directa del artículo 11 de la Directiva IVA; en efecto, si la conclusión del Tribunal hubiera sido otra en este punto, las dudas de compatibilidad del sistema español, que solo parcialmente se han resuelto este año con la redefinición precisamente del concepto de lazos financieros, económicos y organizativos, habrían determinado algún disgusto en forma de procedimientos de impugnación.

En definitiva, la sentencia Larentia/Minerva-Marenave ofrece una serie de razonamientos de gran interés, dejando algo abierta quizá la cuestión más controvertida, que es precisamente la referente a la deducción de gastos por sociedades tenedoras de participaciones cuando no hay intervención en la gestión de todas ellas.

EL TRIBUNAL SUPREMO ZANJA EL DEBATE RESPECTO A LA PRESCRIPCIÓN DE LA POTESTAD A COMPROBAR E INVESTIGAR DE LA ADMINISTRACIÓN

Análisis de la STS de 5 de febrero de 2015, rec. núm. 4075/2013

María Coronado Sierra

Inspectora de Hacienda del Estado

A lo largo de este año se han hecho públicas una serie de sentencias del Tribunal Supremo comenzando por la STS de 5 de febrero de 2015 [rec. casación 4075/2013 (NFJ057615)] y continuando con las Sentencias de 26 de febrero [rec. casación 4072/2013 (NFJ058191)] y 23 de marzo de 2015 [rec. casación 682/2014 (NFJ057861)], que trasladan un cambio radical en sus postulados en relación con el controvertido tema relativo a la posibilidad de que la Administración compruebe operaciones realizadas en ejercicios prescritos en la medida en que estas generen efectos en liquidaciones correspondientes a ejercicios no prescritos.

1. SUPUESTO DE HECHO

Si nos centramos en la STS de fecha 5 de febrero de 2015, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) declaró en fraude de ley una operación realizada por una entidad en el ejercicio 1999 que producía efectos en los ejercicios objeto de comprobación inspectora (ejercicios 2002, 2003 y 2004). En particular, la operación declarada en fraude de ley tiene su origen en la reestructuración de un grupo fiscal en España, a consecuencia de la cual se hace residenciar en la entidad *holding* española un préstamo concedido por su matriz extranjera del que derivan, en los ejercicios objeto de comprobación, importantes gastos financieros que reducen significativamente las bases imponibles del grupo fiscal.

El contribuyente recurrió tanto el acuerdo de declaración de fraude de ley como el acuerdo de liquidación ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) que desestimó ambas reclamaciones. Posteriormente, ante el recurso planteado por el contribuyente ante la Audiencia Nacional, esta estima las alegaciones del mismo, mediante Sentencia de **fecha 21 de noviembre de 2013** (NFJ054379).

Los argumentos esgrimidos por la Audiencia Nacional para estimar el recurso interpuesto por el contribuyente se recogen en el fundamento de derecho cuarto que se pueden sintetizar en los siguientes:

- «Asiste la razón a la recurrente en relación con la improcedencia de utilizar el mecanismo del fraude de ley para modificar las bases declaradas en los ejercicios objeto de comprobación, es decir, 2002, 2003 y 2004, pues las operaciones de las que se

parte son las realizadas en el ejercicio 1999, que, en su caso, a los efectos fiscales, correspondían plasmarse en las autoliquidaciones correspondientes al ejercicio 2000.

- La Administración está impedida para iniciar un expediente de fraude de ley en relación con el ejercicio del que derivan las operaciones, de las que la Inspección arranca para proceder a regularizar la situación tributaria del sujeto pasivo de ejercicios posteriores, debido a que ese ejercicio en el que se realizaron las operaciones, objeto del fraude de ley, estaba prescrito, por lo que la Administración, al no constar que las autoliquidaciones de aquel y siguiente ejercicio no fueron modificadas por medio de comprobación inspectora, está obligada a pasar por lo declarado sin que pueda entenderse que la regularización de las operaciones por ella controvertidas se realizaron en fraude de ley.
- La Sala considera que en el ámbito de la comprobación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2002 a 2004, como aquí ocurre, no se pueden declarar realizados en fraude de ley una serie de negocios jurídicos realizados en el año 1999, cuyas magnitudes (precio de adquisición y financiación) *han adquirido firmeza como consecuencia de la prescripción*, siendo así que dicho ejercicio no fue objeto de comprobación alguna por la Administración.
- Como conclusión de todo lo expuesto, da la impresión de que la Administración, a posteriori, ha querido, casi diez años después de la celebración de las operaciones de adquisición de acciones y de préstamo a los que se refiere con todo detalle el fundamento jurídico sexto de la resolución del TEAC, alterar las consecuencias de una operación celebrada en un ejercicio ya prescrito, lo que de admitirse podría dar lugar a invocar el fraude de ley de cualquier operación mercantil que produzca efecto final al cabo de décadas, sin tener para ello plazo alguno, sosteniendo que se realizó en fraude de ley y que puede ser declarado en cuanto a sus consecuencias fiscales».

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPREMO

El Tribunal Supremo se aparta tanto del criterio seguido por la Audiencia Nacional como del suyo mantenido en anteriores sentencias, al acoger la tesis que reiteradamente ha defendido la Administración tributaria en virtud de la cual el artículo 66 de la Ley General Tributaria (LGT) 2003 (art. 64 LGT 1963) que regula el instituto de la prescripción no impide comprobar ejercicios prescritos que pueden proyectar sus efectos en ejercicios no prescritos.

Con base en esta alegación del Abogado del Estado, el Tribunal Supremo, en el fundamento cuarto de la sentencia, señala textualmente lo siguiente:

«1. En el presente caso la discusión versa sobre el **alcance de la potestad comprobadora de la Administración respecto de actos, hechos, negocios u operaciones realizadas en periodos afectados por el instituto de la prescripción cuando se proyectan fiscalmente en ejercicios no prescritos** o, dicho de otro modo, se trata de determinar qué ocurre cuando la Administración Tributaria pretende regularizar los

efectos, en un ejercicio no prescrito, de aquellos negocios que, celebrados en un ejercicio prescrito, se considera que lo fueron en fraude de ley y por ello sus efectos en los ejercicios susceptibles de comprobación pueden regularizarse.

2. La Administración tributaria siempre ha entendido que, de acuerdo con el artículo 66 de la LGT 2003 (antiguo art. 64 LGT 1963), prescribe el derecho para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. **La comprobación e investigación de la situación tributaria**, aunque necesaria para liquidar la deuda tributaria, **no estaba sometida a plazo de prescripción** o caducidad alguno y ello porque se trata de un poder de la Administración distinto del de liquidar, que siempre ha estado regulado en un precepto propio (arts. 115 LGT 2003 y 109 LGT 1963) y respecto del cual la legislación nunca ha establecido expresamente que su ejercicio esté sometido a plazo. El artículo 115 de la LGT 2003 califica a dicho poder de potestad. Estamos por tanto ante una potestad administrativa puesta al servicio de la Administración para poder liquidar un tributo pero que, salvo que la Ley diga otra cosa, es imprescriptible como todas las potestades administrativas. El artículo 115 de la LGT 2003 (art. 109 LGT 1963) no somete a plazo el ejercicio de las potestades de comprobación e investigación y el artículo 66 de la misma Ley tampoco las incluye dentro de los derechos de la Administración llamados a prescribir.

Esta tesis de que "lo que prescribe es el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la liquidación y a exigir el pago de las deudas liquidadas, no la actividad de comprobación, y que lo contrario sería como reconocer una especie de ultraactividad de la prescripción a ejercicios no afectados por ella", no es ni mucho menos ajena a la previa jurisprudencia de este Alto Tribunal, pudiendo encontrarla sustentada, por todas, en sentencia de 19 de enero de 2012 (recurso 3726/2009 F. de D. Sexto). **No se puede, pues, excluir la posibilidad de que, dentro de las actuaciones de comprobación, puedan verificarse operaciones que integran el hecho imponible aun cuando tengan su origen en ejercicios fiscales ya prescritos.**

Por las razones expuestas creemos que el derecho a comprobar e investigar no prescribe y que la Administración puede usar dichas facultades para liquidar periodos no prescritos, pudiendo para ello comprobar e investigar operaciones realizadas en periodos que sí lo están, pero que sigan produciendo efectos. Consecuentemente, con superación del criterio mantenido en la sentencia de 4 de julio de 2014 (casa. 581/2013), **puede declararse en fraude de ley una operación realizada en ejercicio prescrito si fruto de dicha operación se producen efectos tributarios en ejercicios no prescritos.**

Lo que se pretende es evitar que no se pueda actuar frente a la ilegalidad porque en un ejercicio prescrito la Administración no actuó frente a ella, pues ello equivaldría a consagrar en el ordenamiento tributario una suerte de principio de "igualdad fuera de la ley", "igualdad en la ilegalidad" o "igualdad contra la ley", proscrito por el Tribunal Constitucional en, entre otras, las siguientes sentencias 88/2003, de 19 de mayo y 181/2006, de 19 junio».

El criterio mantenido por el Tribunal Supremo en esta sentencia ha sido reiterado y, en consecuencia, confirmado en pronunciamientos posteriores, así se recoge en las SSTs de fechas 26 de fe-

brero y 23 de marzo de 2015, en donde ante supuestos similares a la sentencia analizada (declaración de fraude de ley de una operación realizada en ejercicios que han prescrito administrativamente) señalan «FD Segundo. La Sala anticipa que procede la estimación del recurso del Abogado del Estado, ante la reciente doctrina que hemos sentado en la sentencia de 5 de febrero de 2015, cas. 4075/2013, con superación del criterio mantenido en la sentencia de 4 de julio de 2014, cas. 581/2013)».

3. COMENTARIO CRÍTICO

En primer lugar, si bien el objeto último del litigio versa sobre la deducibilidad o no de determinados gastos financieros, la trascendencia de esta sentencia se encuentra en el fundamento de derecho cuarto, en el cual el Tribunal Supremo resuelve una cuestión largamente debatida como es la posibilidad o no de que la Administración pueda comprobar la validez o legalidad de determinadas operaciones desarrolladas en ejercicios prescritos, en la medida en que puedan producir efectos en la liquidación de ejercicios no prescritos.

Centrando nuestros comentarios en este ámbito, lo primero que hay que destacar es el giro absoluto que en esta materia ha dado el Alto Tribunal, giro que se aprecia claramente en contraste con el antecedente más próximo, la STS de 4 de julio de 2014 [rec. casación 581/2013 (NFJ054784)]. Si hacemos un breve recordatorio de esta sentencia, la misma llegaba a la conclusión de que la Administración no podía comprobar operaciones realizadas en ejercicios prescritos, con independencia de que estas pudieran producir efectos en las liquidaciones de ejercicios no prescritos. En esta sentencia, al igual que en la que estamos analizando, la Administración como resultado de su comprobación declara que las operaciones controvertidas se han desarrollado en fraude de ley.

Para llegar a esta conclusión, basaba su argumentación en la vulneración de principios de seguridad jurídica en correlación con el instituto de la prescripción, así de forma muy expresiva señala en su fundamento quinto que «La tesis sostenida por el Abogado del Estado permitiría reabrir en cualquier momento, de manera indirecta y sin limitación temporal, la comprobación de operaciones realizadas en ejercicios prescritos —y cuyos datos y magnitudes han adquirido firmeza— para alterar su régimen tributario, al margen del más elemental principio de seguridad jurídica y en abierta contradicción con el instituto de la prescripción y sus efectos propios», con la peculiaridad de tomar como referencia el análisis de la normativa y jurisprudencia recaída hasta ese momento en materia de comprobación de las bases impositivas negativas, al entender que ambas cuestiones presentan cierta similitud o analogía.

Como hemos apuntado, la STS de 5 de febrero de 2015 (NFJ057615) se separa radicalmente del criterio fijado en la STS de 4 de julio de 2014 (NFJ054784). Y esta voluntad de apartarse del pronunciamiento anterior queda patente, no solo por el hecho de que expresamente se recoja en el fundamento cuarto señalando que «Consecuentemente, con superación del criterio mantenido en la sentencia de 4 de julio de 2014...», sino por el dato de que casi de forma simultánea dicta varias sentencias [STS de 26 de febrero de 2015, rec. 4072/2013 (NFJ058191), y STS de 23 de marzo de 2015, rec. 682/2014 (NFJ057861)] en donde aplica el criterio sentado en la sentencia objeto de análisis, cerrando así el debate sobre esta cuestión y desterrando el criterio fijado en sentencias anteriores.

¿Cuál ha sido el motivo que ha llevado al Tribunal Supremo a un cambio tan radical en esta materia?, lo desconocemos, si bien llama poderosamente la atención como en el voto particular suscrito por el magistrado Joaquín Huelin, al que luego nos referiremos, señala textualmente que con esta sentencia –STS de 5 de febrero de 2015– «se corrige el error que padecemos en la sentencia de 4 de julio de 2014,...». No estamos acostumbrados a encontrarnos manifestaciones tan contundentes y sinceras para justificar un cambio de criterio por este Alto Tribunal.

Como veremos posteriormente, este supuesto «error», posiblemente ha sido determinante en la redacción de la futura modificación de la LGT actualmente en tramitación, aspecto que dejamos para el final de este comentario.

Entrando a analizar de forma más profunda la argumentación jurídica del Alto Tribunal para construir esta nueva doctrina, como hemos dicho, se aparta de la argumentación seguida en la STS de 4 de julio de 2014. Así, en primer lugar, a diferencia de esta, evita identificar el supuesto de hecho –deducibilidad de gastos financieros que tienen su origen en una operación realizada más allá del periodo de prescripción y que ahora se cuestiona– con el supuesto de compensación de bases impositivas negativas generadas en ejercicios prescritos y que pretenden compensarse en ejercicios no prescritos. Es cierto que ambos supuestos tienen como elemento común el hecho de que a pesar de haberse generado en ejercicios pasados y posiblemente prescritos, pueden arrastrar sus efectos en el tiempo, afectando a liquidaciones correspondientes a ejercicios no prescritos. Sin embargo, la regulación de ambos supuestos no ha sido idéntica, la comprobación de bases impositivas negativas (BIN) ha gozado de una normativa expresa (arts. 106.4 LGT y 25.5 TRLIS) no exenta también de discusión, mientras que para el resto de los posibles casos con efectos similares habría que acudir a la normativa general del instituto de la prescripción, artículo 66 de la LGT, el cual no prevé la posible prescripción del derecho de la Administración a comprobar.

En segundo lugar, suscribe la tesis que constantemente ha defendido la Administración, en virtud de la cual el artículo 115 de la LGT 2003 califica como potestad el derecho de la Administración *a comprobar e investigar* sin que esté sometida a un plazo para su ejercicio, unido al hecho de que el artículo 66 de la misma ley no contempla esta potestad de la Administración entre los supuestos sometidos a un plazo de prescripción.

Conforme a este razonamiento y remitiéndose a pronunciamientos similares [STS de 19 de enero de 2012, rec. 3726/2009 (NFJ046221), fundamento de derecho sexto] concluye que **«puede declararse en fraude de ley una operación realizada en ejercicio prescrito si fruto de dicha operación se producen efectos tributarios en ejercicios no prescritos»**.

Llama poderosamente la atención la argumentación final que esgrime el Alto Tribunal para «justificar» esta decisión al señalar que lo que se pretende es «evitar que no se puede actuar frente a la ilegalidad porque en un ejercicio prescrito la Administración no actuó frente a ella».

En este aspecto suscribo la crítica efectuada por el magistrado Huelin en su voto particular, ya que precisamente la figura de la prescripción en el ordenamiento jurídico en general y no solo en el tributario provoca este efecto, es decir, la imposibilidad de reparar o eliminar una ilegali-

dad como consecuencia de la inactividad de la Administración durante un determinado periodo de tiempo, todo ello en aras a preservar el principio de seguridad jurídica.

La aplicación de esta doctrina tal y como la acaba de plantear el Tribunal Supremo permite entender que su aplicación es «omnicomprensiva», es decir, ampara la actuación de comprobación *de cualquier supuesto* en donde operaciones o negocios jurídicos realizados en ejercicios prescritos puedan producir efectos tributarios en ejercicios vivos a la comprobación, y ello con independencia de si para valorar la legalidad de estas operaciones o sus consecuencias tributarias la Administración considera necesario recalificar las mismas (art. 13 LGT), o considera precedente la declaración de conflicto (art. 15 LGT), la consideración de que la operación ha sido simulada (art. 16 LGT) o, simplemente, haya considerado que el contribuyente no ha aplicado o interpretado correctamente una norma. Llegar a esta conclusión parece inevitable a la vista de la *ratio decidendi* seguida por el Tribunal Supremo, no en vano el artículo 115 de la LGT atribuye a la Administración la potestad de comprobar e investigar no solo los hechos, valores y demás elementos determinantes de la obligación tributaria (art. 115.1 LGT), sino que contempla además la potestad de calificar jurídicamente una operación (art. 115.2 LGT) y lo hace en ambos casos con la misma extensión, sin limitación alguna. Por lo tanto si la ley no distingue es difícil abrir la posibilidad de establecer distintos niveles de ejercicio de la potestad de comprobar. Es oportuno apuntar como la nueva ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014, de 27 de noviembre) introduce limitaciones en su ámbito para determinados supuestos, en particular en el artículo 26.5 para la comprobación de BIN señalando: «5. El derecho de la Administración para comprobar o investigar las bases imponibles negativas pendientes de compensación prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al periodo impositivo en que se generó el derecho a su compensación.

Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar que las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda resultan procedentes, así como su cuantía, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y de la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil» y en términos similares en el ámbito de las deducciones en los artículos 31.7, 32.8 y 39.6. Por lo tanto, habrá que entender que salvo que la ley limite de forma expresa su ejercicio en determinados supuestos, como así ha efectuado la LIS, esta potestad podrá ser ejercida por la Administración sin limitación alguna.

Precisamente esta amplitud en las potestades de la Administración que se deriva de la nueva doctrina del Tribunal Supremo es la que genera una de las principales críticas que justifican el voto particular del magistrado Huelin, quien a su juicio, «la Inspección de los Tributos puede asomarse al "pasado prescrito" para, sin operar sobre él y como mero espectador, tomar buena cuenta y obtener las oportunas consecuencias en orden a liquidar tributos respecto de los que, por no haber transcurrido el plazo fijado en la ley, conserva vivo aún su derecho a hacerlo e intactas sus facultades al respecto». En definitiva admite la posibilidad de «constatar» los hechos ocurridos en el pasado que puedan incidir en la liquidación objeto de análisis, si bien considera desproporcionado que la Administración vaya más allá y «se le ocurra operar sobre ese pasado para recalificarlo jurídicamente, con el fin de justificar una liquidación que no habría tenido lugar sin esa previa manipulación».

Es cierto que esta nueva doctrina podría abrir una grieta en el principio de seguridad jurídica, sobre todo si la Administración hiciera un uso desproporcionado e injustificado de la amplitud de la misma. Así, no estaría justificado, por ejemplo, que a raíz de esta nueva doctrina la Administración decida dar un giro a sus comprobaciones y de forma generalizada cuestione operaciones realizadas muchos años atrás bajo la justificación de que estas siguen generando efectos jurídicos actualmente, como podría ser, para valorar el gasto por amortización de un inmueble adquirido hace 20 años, cuestionar el precio de adquisición. Ahora bien, también es verdad que en la mayoría de los supuestos en los que hasta ahora se ha utilizado esta potestad con esta amplitud son casos de operaciones complejas que han requerido la recalificación de las mismas y sobre todo la utilización de la figura del fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma, al generar, a juicio de la Administración, unos efectos no queridos por la normativa tributaria. Por lo tanto no es de esperar, a mi juicio, que el hecho de que el Tribunal Supremo confirme y ratifique la tesis defendida por la Administración provoque en esta una reacción descontrolada y desproporcionada, circunstancia que sin duda no beneficiaría a nadie, empezando por la propia Administración.

Para finalizar este comentario, no debemos olvidar que el proyecto de LGT que actualmente está en tramitación, probablemente, como reacción al criterio contenido en Sentencias como la de 4 de julio de 2014, pretende cerrar la puerta a este tipo de interpretaciones, y lo hace modificando precisamente los artículos 66 y 115. Por una parte, crea un nuevo artículo el artículo 66 bis que bajo el categórico título de «Imprescriptibilidad del derecho a comprobar e investigar», establece que «No prescribirá el derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta ley». Esta idea se remarca y precisa en el artículo 115 introduciendo a la redacción ya existente dos puntualizaciones:

- En el apartado 1 precisa que la potestad de comprobar e investigar de la Administración «se podrá realizar aún en el caso de que la misma afecte a periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66 a) de esta ley, siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 de esta ley que no hubieran prescrito».
- En el apartado 2, en la misma línea que en el apartado anterior, puntualiza la facultad de calificar los hechos o negocios realizados por el obligado tributario se podrá realizar por la Administración... «con independencia del ejercicio o periodo en el que la realizó».

Estas propuestas de modificación van en línea con el artículo 120 de la actual LIS (Ley 27/2014, de 27 de noviembre) conforme al cual «La Administración tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria. En este sentido, podrá regularizar los importes correspondientes a aquellas partidas que se integren en la base imponible en los periodos impositivos objeto de comprobación, aun cuando los mismos deriven de operaciones realizadas en periodos impositivos prescritos»

Cabe esperar que la conjunción en el tiempo de la nueva doctrina del Tribunal Supremo junto con un nuevo marco legislativo (LIS y futura modificación de la LGT) cierren definitivamente este debate.

«INTERPOSICIÓN» DE SOCIEDADES PARA PRESTAR SERVICIOS PROFESIONALES: ¿SIMULACIÓN, FRAUDE A LA LEY TRIBUTARIA O ECONOMÍA DE OPCIÓN?¹

Análisis de la STSJ de Murcia de 26 de enero de 2015, rec. núm. 307/2011

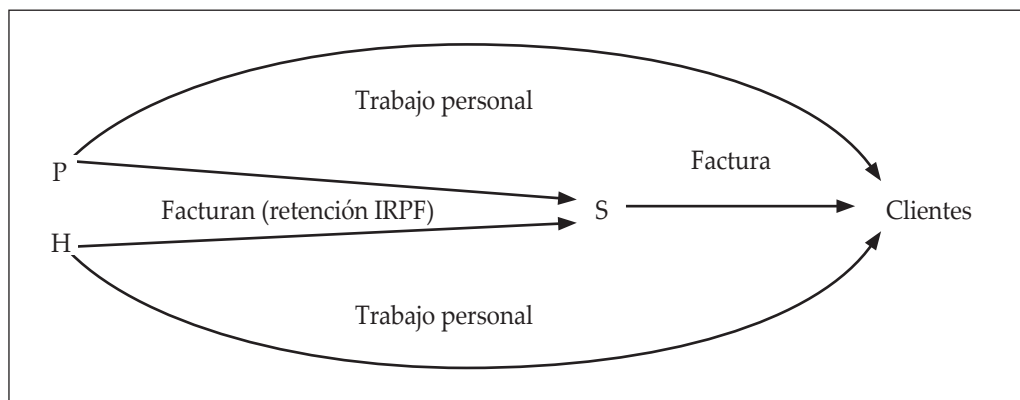
Manuel Lucas Durán

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Alcalá. Madrid*

1. SUPUESTO DE HECHO

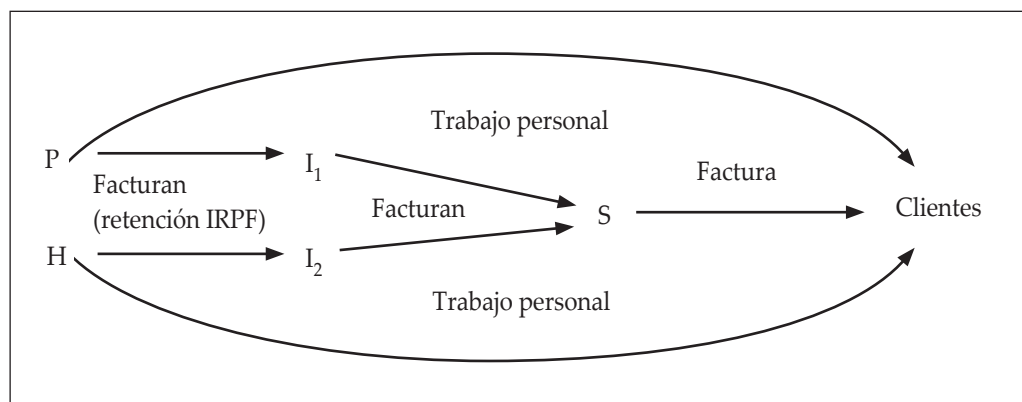
La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (STSJ) de Murcia de 26 de enero de 2015 [núm. 36/2015, dictada en el recurso núm. 307/2011 (NFJ057487)] es, en puridad, la continuación de otra pronunciada por el mismo órgano judicial el 29 de diciembre de 2014 [núm. 1020/2014, dictada en el recurso núm. 286/2011 (NFJ057494)].

Los hechos que dieron lugar al pronunciamiento referido fueron los siguientes: existía una sociedad profesional (en adelante la denominaremos S), de la que eran socios un padre (P) y un hijo (H), y que prestaba servicios de asesoramiento jurídico-tributario a terceros (clientes). La sociedad S facturaba, pues, a los terceros y, por su parte, P y H facturaban a S de conformidad con un contrato de arrendamiento de servicios, motivo por el cual S les retenía a ambos las correspondientes cuantías a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), pues tanto P como H integraban en su renta tales pagos de S como rendimientos de actividades económicas. No obstante, quienes realizaban materialmente la prestación de servicios a los clientes eran tanto P como H. Un esquema de la citada estructura sería el siguiente:



¹ El presente trabajo se enmarca en el Proyecto de Investigación «La coordinación fiscal desde la perspectiva del ordenamiento de régimen común», financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad (DER2012-39342-C03-03).

A partir de un determinado momento (junio de 2007), tanto P como H interponen entre S y ellos mismos sendas sociedades (I_1 e I_2) de titularidad personal al 100% de cada individuo, para lo cual aportan sus participaciones sociales de S y, a cambio, reciben la totalidad de las participaciones sociales de I_1 e I_2 . De manera que las dos sociedades citadas se configuran como meros estadios intermedios entre las personas físicas (P y H) y la sociedad profesional que presta servicios en el mercado. Y ello a pesar de que quienes prestan materialmente los servicios de asesoría jurídica a los clientes finales son, respectivamente, P y H. La citada estructura podría representarse de acuerdo con el siguiente esquema:



Y todo ello a pesar de que los servicios eran prestados por actuaciones personales de P y H ante los clientes finales.

Pues bien, la STSJ de Murcia de 29 de diciembre de 2014 (NFJ057494), antes aludida, es la que se resuelve la cuestión planteada por la Agencia Tributaria ante la interposición de una sociedad entre S y el padre (P), esto es, la que hemos dado en denominar I_1 , mientras que la sentencia del mismo tribunal de 26 de enero de 2015 (NFJ057487), que constituye el objeto de este comentario, resuelve la cuestión que planteó la interposición de una sociedad entre S y el hijo (H), o lo que es lo mismo, la que hemos dado en denominar I_2 .

En definitiva, la esencia del supuesto de hecho que dio lugar al acta de la inspección (firmada en disconformidad) y posteriormente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Murcia –la cual desestimó el recurso administrativo– fue que, a juicio de la Administración tributaria, la creación de una sociedad «interpuesta» (I_1 e I_2) entre los servicios profesionales prestados por las personas físicas (P y H) y S, constituye una simulación tributaria y debe aplicarse el artículo 16 de la Ley General Tributaria (LGT) para desmontarse esa apariencia de realidad que escondía una situación distinta. La razón declarada por la Administración tributaria para aplicar el citado precepto es que las operaciones denunciadas tenían por objeto ocultar la realidad subyacente (arrendamiento de servicios por P y H a S) por lo que I_1 e I_2 eran estructuras aparentes y falsas y se fingió prestar servicios de asesoramiento de forma independiente a través de tales sociedades I_1 e I_2 cuando en realidad el asesoramiento se venía prestando en su forma habitual, esto es, por parte de

P y H a los clientes finales, lo cual constituye indefectiblemente –a juicio de la Agencia Tributaria– una simulación subjetiva. En consecuencia, estima la Administración que las operaciones anteriores que tacha de simuladas han producido una ilícita rebaja de la carga tributaria por los siguientes motivos: 1) disminución del tipo marginal aplicable a las rentas derivadas de la prestación de servicios; 2) diferimiento de la tributación; 3) falta de ingreso de las retenciones debidas.

Conforme con todo lo anterior, las operaciones entendidas como simuladas deben tenerse por no realizadas a los oportunos efectos tributarios y, no obstante, gravarse las operaciones que han tenido lugar en realidad, y que al juzgar de la Administración tributaria son la prestación de servicios de P y H a S. De manera que no deberían considerarse a efectos tributarios los servicios prestados por P y H a I₁ e I₂, así como los prestados por estas dos sociedades a S; por el contrario, la Administración tributaria entiende que los servicios se habían prestado efectivamente por P y H a S, y se le atribuyó la renta producida en I₁ e I₂ a, respectivamente, P y H. Ahora bien, dado que S no pagaba a personas físicas, tampoco retenía cantidad alguna por rentas de actividades económicas sujetas a IRPF (eso ya lo hacían I₁ e I₂), por lo que se regularizó la situación tributaria de tal sociedad exigiéndole a S tales retenciones a cuenta (con intereses y sanciones). Por otro lado, los pagos realizados por I₁ e I₂ a P y H se tienen por no realizados, admitiéndose la devolución de las cuotas del Impuesto sobre Sociedades pero no de las retenciones en el IRPF de P y H. Asimismo, se regulariza la situación tributaria de P y H en las cantidades resultantes de gravar en el IRPF las cantidades imputadas de I₁ e I₂, sin permitir que P y H se reduzcan de la cuota resultante lo ya pagado por estas dos sociedades en el Impuesto sobre Sociedades ni tampoco las retenciones giradas (y todo ello, exigiendo los respectivos intereses de demora e imponiendo sanciones). Finalmente, se regularizan las cuotas de Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) repercutidas a I₁ e I₂ –que se consideran indebidas y se devuelven– y, por otro lado, se exigen las cuotas que debieron repercutirse a S, siendo así que tales cuotas en gran parte son compensadas unas con otras y la Administración tributaria no impone sanciones por tal regularización.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

La sentencia comentada se remite, en su fundamento jurídico 3.º, a lo ya indicado menos de un mes atrás sobre las mismas sociedades (en relación con la otra persona física interviniente), esto es, a su Sentencia de 29 de diciembre de 2014, en la que se citaba jurisprudencia de la Audiencia Nacional, el Tribunal Supremo y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

En definitiva, el Tribunal debía estimar o no la existencia de simulación. Ahora bien, tal órgano judicial niega la simulación pretendida por la Administración tributaria basándose en la licitud de la interposición de sociedades por parte de personas físicas. Particularmente, en su fundamento jurídico 4.º se indica textualmente lo siguiente:

«Para acreditar la existencia de simulación, en la causa negocial, se trata de ver si las sociedades [interpuestas], disponen de medios personales y materiales suficientes

para prestar servicios al margen de los socios, y si se trata de Sociedades que añaden valor, o no, a los servicios prestados por los profesionales personas físicas. En definitiva según la Inspección las citadas sociedades carecen de medios personales y materiales para el desarrollo de su actividad, pese a que no se deriva de precepto alguno que la prestación de servicios de intermediación o de asesoramiento financiero se precise disponer de grandes medios materiales o humanos, pudiendo prestarse tales servicios únicamente con el conocimiento y actividad aportada por la persona que los realiza. En el estado actual de las cosas, tales medios van perdiendo valor en la medida en que con ordenadores, correos electrónicos, bases de datos y archivos, se pueden realizar actividades a través de una sociedad, de manera que un profesional que actúe por cuenta propia, puede constituir una sociedad mercantil, sin que exista simulación alguna en su actuación, admitiéndose que se puedan prestar servicios profesionales a través de tales sociedades mercantiles que no cuenten con medios materiales o incluso personales de entidad.

Lo que no cabe es rechazar la licitud de la utilización de sociedades para facturar servicios profesionales de personas físicas, si se tiene en cuenta que las participaciones sociales suelen llevar aparejada, como prestación accesoria, la obligación de prestar servicios profesionales, comprendidos dentro del objeto social, a través de la sociedad, y obligan al socio a cumplir esta prestación de forma personalísima, de manera que su trabajo y condición de socio constituyen el núcleo fundamental de una actividad profesional y laboral, prestaciones que están remuneradas.

Es admitido que un despacho colectivo pueda contratar con una sociedad profesional para la ejecución de una prestación personalísima, que necesariamente haya de ser realizada por una persona física determinada. Y el carácter personalísimo se predica del sujeto que ejecuta materialmente la prestación, siendo compatible con la organización jurídica de la relación a través de una sociedad profesional, lo que permite que los derechos económicos derivados de la prestación accesoria sean abonados a la Sociedad del socio (el socio cumple su obligación a través de la sociedad), pues es la sociedad la que ordena los medios, permitiendo que el socio realice su obligación personalísima con el despacho colectivo a través de su propia sociedad».

Y acaba concluyéndose más adelante:

«La Sala no aprecia ningún indicio de simulación negocial y menos engaño en las conductas realizadas, ni de simulación por interposición subjetiva, ni simulación de las personas jurídicas, conociendo la Administración Tributaria a través también de las declaraciones trimestrales y anuales del IVA y del impuesto de sociedades, un pormenorizado conocimiento del hecho imponible. Por el contrario se considera que ha existido una prestación de servicios auténtica y lícita, por medio de sociedades con medios adecuados a tal fin, ya que no se ha acreditado tampoco lo contrario, sin que el ejercicio de una profesión mediante una persona jurídica pueda dar lugar a simulación alguna, pues ese ejercicio de forma societaria es lícito (...).

Finalmente la tributación de los rendimientos obtenidos por [sociedades interpuestas] en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, y al tipo impositivo del 35 % (en vez del tipo marginal del 45 %) es ajustado a Derecho, consecuencia del cambio normativo del Régimen de tributación de las Sociedades profesionales.

En definitiva, las argumentaciones esgrimidas por la parte actora, que defiende su derecho de ejercicio de la actividad a través de la sociedad profesional en la economía de opción, y no quedando acreditado el perjuicio para la Hacienda Pública, una vez realizadas las correspondientes devoluciones, resultando una cuota cero, no puede sostenerse la procedencia de los intereses y menos la sanción impuesta. Procede estimar el recurso y anular la resolución del TEARM y la liquidación objeto de nuestra consideración en el presente recurso.

Independientemente de la opinión que merezca la realización de las actividades por medio de las sociedades profesionales, lo cierto es que legalidad de las actuaciones del recurrente es incuestionable, y debe ser aceptada».

3. COMENTARIO CRÍTICO

3.1. LICITUD DE CREACIÓN DE SOCIEDADES DE SEGUNDO NIVEL ENTRE PERSONAS FÍSICAS Y SOCIEDADES PROFESIONALES

En definitiva, se analiza en la sentencia comentada si es o no lícito constituir sociedades intermedias entre una sociedad profesional ya existente y los profesionales que ejecutan materialmente las prestaciones de servicios a los clientes finales.

Para ello hay que partir de un doble análisis: primeramente, si ello está permitido en el derecho sustantivo privado que regula tales relaciones entre profesionales y clientes, pues si tal operación no fuera conforme a Derecho, habría que declarar nulas sus consecuencias jurídicas y no llegarían siquiera a considerarse en el ámbito tributario; en segundo lugar, aun cuando el ordenamiento jurídico privado considere lícitos y posibles determinados negocios jurídicos, es preciso examinarlos a la luz de los preceptos particulares del ordenamiento tributario a fin de determinar si los mismos son, además, conformes a la normativa fiscal.

En lo que respecta a la primera cuestión referida, si bien en el ordenamiento jurídico español no existía una norma concreta que regulara las sociedades profesionales (y por tanto se entendían implícitamente permitidas en cuanto que no resultaban prohibidas), la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales, reguló el ejercicio de actividades profesionales a través de sociedades y, particularmente, el régimen de funcionamiento y responsabilidad de las mismas, con la finalidad de tutelar los intereses concurrentes (de profesionales y de clientes) relacionados con tales entes. En consecuencia, debe indicarse que en nuestro Derecho está permitido el ejercicio profesional a través de sociedades.

Particularmente, el artículo 2 de la citada Ley 2/2007 recoge que «Las sociedades profesionales únicamente podrán tener por objeto el ejercicio en común de actividades profesionales, y podrán desarrollarlas bien directamente, bien a través de la participación en otras sociedades profesionales». Por otro lado, la exposición de motivos de dicha norma indica: «Quedan, por tanto, fuera del ámbito de aplicación de la Ley las sociedades de medios, que tienen por objeto compartir infraestructura y distribuir sus costes; las sociedades de comunicación de ganancias; y las sociedades de intermediación, que sirven de canalización o comunicación entre el cliente, con quien mantienen la titularidad de la relación jurídica, y el profesional persona física que, vinculado a la sociedad por cualquier título (socio, asalariado, etc.), desarrolla efectivamente la actividad profesional. Se trata, en este último caso, de sociedades cuya finalidad es la de proveer y gestionar en común los medios necesarios para el ejercicio individual de la profesión, en el sentido no de proporcionar directamente al solicitante la prestación que desarrollará el profesional persona física, sino de servir no solo de intermediaria para que sea este último quien la realice, y también de coordinadora de las diferentes prestaciones específicas seguidas». Así pues, no parece que las sociedades interpuestas antes referidas puedan calificarse como «sociedades de medios» o «sociedades de intermediación» que atienen a otros supuestos diferentes.

Por otro lado, y en lo que concierne a la segunda cuestión mencionada (licitud de las operaciones en el ámbito tributario), debe indicarse antes que nada que en el pasado existió un régimen de transparencia fiscal interna en virtud del cual las rentas obtenidas por sociedades de profesionales eran imputadas a sus socios (arts. 75 a 77 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades), a fin de evitar la retención de beneficios no distribuidos y el diferimiento de tributación que ello conlleva. No obstante, a partir del año 2003 y como consecuencia de lo dispuesto en la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el referido régimen de transparencia fiscal no está ya vigente en nuestro ordenamiento, de manera que implícitamente se permite tal interposición societaria siempre que no se vulneren otros preceptos tributarios. Es preciso tener en cuenta que, no obstante lo anterior, los artículos 15 y 16 de la LGT recogen la intranscendencia a efectos fiscales de determinadas operaciones llevadas a cabo por los contribuyentes en el caso de que, a pesar de ser reales, resulten en exceso artificiosas y tengan el único fin de doblegar el espíritu de la norma para derivar hacia una fiscalidad más favorable para el contribuyente, o bien cuando detrás de una apariencia de licitud escondan otras realidades distintas de las declaradas y que impliquen una menor tributación.

Ello nos lleva directamente al siguiente subepígrafe, en el que deben dirimirse conceptos propiamente tributarios como son la economía de opción, el conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la simulación.

3.2. SIMULACIÓN, FRAUDE DE LA LEY Y ECONOMÍA DE OPCIÓN EN EL DERECHO TRIBUTARIO

El asunto nuclear en la resolución judicial comentada consiste en determinar si la «interposición» de una sociedad entre persona física y sociedad es conforme a Derecho o, por el contra-

rio, contraviene las reglas de aplicación de las normas tributarias contenidas en los artículos 15 y 16 de la LGT. En puridad, el término «interposición» tiene sin duda ciertos tintes peyorativos, pues parece referirse a una circunstancia artificiosa y falsa cuando no tiene por qué ser necesariamente así. Pero habida cuenta de que es un término generalizado para indicar tales situaciones, se utilizará el mismo una vez hecha la aclaración anterior.

Pues bien, en el Derecho Tributario resulta esencial determinar cuándo ciertas estructuras que llevan aparejadas un menor pago de impuestos pueden lícitamente utilizarse y cuándo no. Para ello, a tenor del artículo 16 de la LGT, cuando exista **simulación** (que debe entenderse como una falsa declaración del contribuyente en cuanto al particular negocio jurídico que está teniendo lugar en realidad y que se somete a tributación), la Administración hará tributar sin más trámite al regularizar la situación tributaria, en la oportuna liquidación administrativa, las operaciones efectivamente realizadas por las partes. Tal regularización tributaria se fundamenta en la falsedad de los hechos declarados y el fingimiento de unas operaciones inexistentes, esto es, en el engaño que ha querido provocar el contribuyente. Por tal motivo tal actitud podrá sancionarse.

Por otro lado, el **conflicto en la aplicación de la norma tributaria** (art. 15 LGT) plantea un supuesto de hecho diferente: no tiene que ver con operaciones falsas o fingidas sino que, por el contrario, los negocios jurídicos declarados por el contribuyente son reales y lícitos, lo cual diferencia tal figura de la simulación antes comentada. Ahora bien, aun cuando los negocios jurídicos llevados a cabo por los contribuyentes sean lícitos y reales, si los mismos obedecen a estructuras que conllevan un elevado grado de artificiosidad con el único objetivo de disminuir la tributación que finalmente resulte, podrían estarse erosionando otros principios que informan el ordenamiento tributario (capacidad económica e igualdad, contenidos en el art. 31 de nuestra Constitución), de modo que no parece admisible que una misma capacidad económica conlleve gravámenes diferentes en función de que se instrumenten las operaciones de una u otra forma, cuando la vía utilizada explore vericuetos ciertamente complejos y enrevesados que implican un nivel de complejidad que no se habría producido de no pretender lograrse una menor tributación. Dicho en otras palabras, el ordenamiento no puede premiar a quien retuerce la Ley en contra de su propio espíritu para lograr una menor tributación, pues ello va en contra de uno de los criterios (acaso el más esencial) de aplicación de las normas jurídicas: el teleológico. En tales casos la Administración podría aplicar la norma jurídico-tributaria desconociendo la estructura artificiosa creada para lograr una menor tributación, si bien para ello se requiere utilizar un procedimiento especial en el que se requiera un previo informe favorable de una comisión consultiva de carácter administrativo constituida al efecto. Dicho informe determinará –con carácter vinculante– para la Administración actuante si existe una inadecuación en la estructura o rodeo artificialmente creados por el contribuyente que lleven a desconocer, a efectos tributarios, tales negocios anómalos. Adicionalmente, en tales casos de aplicación del procedimiento de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, pueden exigirse intereses de demora por las cantidades regularizadas aunque por el momento no puedan imponerse sanciones².

² Ello no obstante, la reforma de la LGT que se está tramitando en el Parlamento en el momento de redactar estas líneas pretende modificar el artículo 15 de la LGT en el sentido de eliminar la imposibilidad de sanción tributaria en

Ahora bien, si la operación realizada por el contribuyente no puede tacharse de simulada ni de provocar un conflicto en la aplicación de la norma tributaria, la misma debe reputarse una **economía de opción**, esto es, una posibilidad lícita ideada por el contribuyente para pagar menos impuestos que debe entenderse intachable y, por ende, ha de respetarse por la Administración. Ciertamente es que siempre se pueden promover nuevas normas destinadas a combatir ciertas realidades que se consideren indeseables desde una perspectiva tributaria, pero en la medida en que tales normas no resulten aprobadas no habrá impedimento alguno para el contribuyente de llevar a cabo sus operaciones en virtud de determinados negocios jurídicos (reales) y no de otros.

Como puede fácilmente inferirse, los contornos entre los tres conceptos que acaban de aludirse no siempre son definidos y nítidos.

En la resolución comentada, se pone de manifiesto una tendencia enquistada en la Administración tributaria que lleva a calificar como simulación determinados negocios jurídicos reales y lícitos llevados a cabo por los contribuyentes. En este sentido, el origen del planteamiento de la Agencia Tributaria que dio lugar a la resolución comentada es con toda probabilidad la nota núm. 9/09 de la AEAT. En ella, tal órgano administrativo determinaba que en caso de interposición societaria, la inspección debía declarar simulación relativa y exigir los impuestos (IRPF, Impuesto sobre Sociedades e IVA) de acuerdo con los negocios «realmente» celebrados. Ciertamente, la Administración preferirá siempre declarar simulación pues ello conlleva un procedimiento más simple. Sin embargo, se trata de una corruptela ineficiente que lleva a una elevada conflictividad jurídica, de la que es ejemplo la resolución comentada.

Aunque el abuso de las formas jurídicas a fin de reducir la carga fiscal es una cuestión clásica en el Derecho tributario y con ciertos tintes ideológicos, lo cierto es que existen unos términos claros en nuestra legislación tributaria que deben respetarse.

Así pues, y aunque en la resolución comentada los conceptos de simulación y conflicto en la aplicación de la norma tributaria llegan a confundirse en alguna medida, parece claro que **la constitución de una sociedad no puede calificarse como un negocio simulado**: se trata de una operación real y lícita en cuanto que no prohibida por el ordenamiento jurídico, que tiene publicidad frente a terceros y unos efectos propios no necesariamente tributarios (entre ellos la elemental limitación de responsabilidad jurídica en los casos así previstos). **Y lo mismo cabría decir de la facturación a (y por) la sociedad interpuesta** en la medida, claro está, que no se presenten circunstancias anómalas o falsas de imputación temporal, como sería el caso de atribuirle prestaciones de servicios (y facturar por ellas) que se hayan verificado antes de que la sociedad interpuesta tuviera siquiera entidad, esto es, antes de haber constituido tal sociedad. Por lo demás, el ordenamiento jurídico (cfr. la citada Ley 2/2007) permite prestar por una sociedad servicios que sean llevados a cabo de forma persona-

supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria y, paralelamente, configurando en un nuevo artículo 206 bis una nueva infracción en tales casos y para ciertos supuestos. Y ello a pesar de los informes negativos del Consejo General del Poder Judicial y del Consejo de Estado, quienes entendieron que ello podría constituir una norma penal en blanco de dudosa constitucionalidad.

lísima por los socios profesionales, siempre y cuando se respete debidamente el régimen tributario de las operaciones vinculadas entre socio y sociedad que es comentado en el siguiente subepígrafe.

Cuestión distinta es si tal operación (interposición societaria) pudiera declararse en conflicto con la norma tributaria por constituir un rodeo artificioso con el único fin de pagar menos impuestos. En tales casos se podría indicar que una aplicación torticera de la norma, contraria a la finalidad de la misma, contraviene el principio de capacidad económica e igualdad fijados en el artículo 31 de nuestra Constitución, y por ello resultaría indebida. En tal caso, como se ha indicado, nuestro ordenamiento permite (art. 15 LGT ya citado) ignorar montajes artificiales llevados a cabo por el contribuyente con el único fin de reducir su carga tributaria en supuestos en los que otros tributarían más con la misma capacidad económica.

En consecuencia, el núcleo del debate debe centrarse en si puede entenderse extremadamente artificiosa la constitución de una sociedad intermedia entre una sociedad profesional y sus socios (y en tal caso, cabría aplicar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria previsto en el art. 15 LGT) o, por el contrario, tal operación no implica artificio alguno sino una legítima configuración de su negocio por parte de las personas físicas implicadas.

La resolución comentada entiende, con acierto en mi opinión, que las operaciones declaradas por la Administración como simuladas (interposición societaria) tienen por el contrario plena efectividad en el ámbito tributario, por cuanto que constituyen negocios que no pueden entenderse en exceso artificiosos y destinados a defraudar el espíritu de la norma tributaria que ha de aplicarse. Y por tanto estima el órgano judicial la pretensión del contribuyente, anulando las actuaciones de la Administración por las que se gravaban las operaciones como si no existiera la sociedad interpuesta, y en las que se aplicaban además sustanciosas sanciones. En efecto, no parece acreditado que las operaciones resulten en una menor tributación total, si es estiman todos los impuestos que gravan las distintas capacidades económicas hasta la percepción final por la persona física (beneficios sociales y dividendos). Por otro lado, existen motivos legítimos para interponer un ente entre la sociedad profesional prestadora última de los servicios y los socios profesionales (v. gr. limitación de responsabilidades, conformar una estructura flexible de la sociedad que permita la entrega de y salida de socios, posibilitar políticas de reparto flexible de dividendos a los socios finales, etc.). Siendo ello así, no parece que se cumplan siquiera las condiciones de aplicación de la vía contemplada en el artículo 15 de la LGT.

Ello no obstante, es sabido que la determinación de los límites en lo que toca a la planificación fiscal –como, en general, los contornos de las distintas instituciones jurídicas– no están exentas de una cierta carga ideológica. Y la resolución comentada parece destilar una cierta idea de repulsa respecto de las cláusulas antielusivas del ordenamiento tributario. En efecto, en su fundamento jurídico 4.º recoge: «La opción de encarar la actividad empresarial como persona física, o como persona jurídica, es una opción legítima, amparada por la normativa mercantil y fiscal, y en la que el cálculo de los costes, también fiscales, puede ser importante. Esto es economía de opción, que no persigue defraudar la ley, sino utilizar la forma jurídica que conlleva menor carga fiscal. El problema reside en que la regulación del conflicto en la aplicación de la norma, antes

fraude de ley, es tan amplia, y al propio tiempo tan imprecisa, sobre todo en términos de discrecionalidad de la Administración tributaria, que reduce considerablemente el ámbito de economía de opción. El legislador coloca bajo sospecha la utilización de una forma jurídica con la finalidad de obtener un ahorro fiscal, y sacrifica la legalidad tributaria y la seguridad jurídica, con un uso abusivo de conceptos jurídicos indeterminados, como ha sostenido el propio Consejo de Estado en la fase prelegislativa de elaboración del texto».

Y es más, apoya seguidamente su argumentación, quizá en exceso –y en detrimento de otros principios en juego–, en la libertad de empresa al indicar que «todo ello aparece fundamentado en principios constitucionales, como el del de la Economía de Mercado (art. 38 CE), libertad de empresa y contratación o del de autonomía de la voluntad. Eso no significa que se legitimen conductas elusivas del deber de tributar. *El sistema normativo tributario es de configuración legal, siendo las leyes y reglamentos tributarios los que han de configurar el marco tributario, sin que sin más haya que acudir al artículo 31.1 CE (obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos)*. Por otro lado la mencionada elusión no puede basarse sobre meras interpretaciones de las normas tributarias, de manera que cuando exista concurrencia de normas tributarias, no existe infracción del deber de contribuir, cuando los sujetos se amparan en la normativa más favorable y así evitar la más onerosa. Es importante tener en cuenta que al amparo de la libertad de empresa y de organización mediante creación de sociedades y con actividad real en las mismas, se pueden desarrollar actividades profesionales, en el marco de la Economía de Opción» (cursiva añadida).

Como se ha comentado más atrás, la resolución versa sobre declaración de simulación respecto de operaciones perfectamente legítimas y siendo así que la causa real del negocio jurídico coincide con la declarada. En tal caso, la Administración sencillamente no debería haber iniciado la vía del artículo 16 de la LGT sino la más compleja del artículo 15 de la LGT, pues aun siendo negocios jurídicos reales podrían atentar contra el propio espíritu de la norma tributaria que hay que aplicar. Este es el motivo por el cual la sentencia comentada invoca jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que tiene que ver más con el fraude a la ley tributaria que con la simulación. De hecho, el órgano judicial podría haber declarado simplemente que no procede apreciar simulación tributaria y devolver las actuaciones al órgano competente para que, en su caso y si aún apreciara tal posibilidad, planteara el conflicto en la aplicación de la norma tributaria por el procedimiento oportuno (con informe de la comisión consultiva prevista en el art. 159 LGT). Ello no obstante el TSJ de Murcia resuelve tal cuestión posiblemente en pro de la economía procesal, indicando que no cabría siquiera declarar conflicto en la aplicación de la norma tributaria en las operaciones referidas. Por el contrario, el supuesto examinado de interposición societaria resultaría una economía de opción legítima y no reprochable por parte de la Administración tributaria.

3.3. DIVERSIDAD DE JURISPRUDENCIA SOBRE LA MATERIA

A pesar de lo que entendemos un acierto de las sentencias citadas del TSJ de Murcia, no todos los órganos judiciales que se pronunciaron sobre el particular han seguido la misma línea de razonamientos.

Así, el TSJ de Madrid ha entendido en su Sentencia de 9 de abril de 2015 [num. de recurso 60/2013 (NFJ058797)], fundamento jurídico 7.º, que «la interposición de Inmoclan y de Siles-Torres para facturar y cobrar los servicios que su único socio y administrador desarrolla para la sociedad Tacit y de Neveal también a través de su administradora la Sra. Gregoria, constituye una actuación que carece de causa dentro de la relación de servicios profesionales, pues con ello solo se pretende que Inmoclan, Siles-Torres y Neveal facturen unos servicios que realmente no prestan, de manera que concurre la simulación apreciada por la Administración, ya que bajo la apariencia de una operación de prestación de servicios profesionales por aquellas sociedades a otra sociedad, con la aquiescencia de las sociedades presuntamente prestadoras del servicio y del prestador real de los servicios, el hoy actor, se oculta la realidad de que dichos servicios han sido prestados de manera personal por el socio único de la sociedad contratante, el cual venía obligado a tributar por todos sus rendimientos profesionales al igual que sucede con Neveal y la Sra. Gregoria»³.

Como puede fácilmente comprobarse, y más allá de que existirán seguramente matices diferenciadores entre unos y otros supuestos, no se trata de una cuestión pacífica. Por tal motivo todo parece indicar que habrá de pronunciarse en un futuro próximo el Tribunal Supremo para dirimir la controversia, previa interposición de un recurso de casación para la unificación de la doctrina o bien en interés de ley, con lo que aún no se ha dicho la última palabra sobre el particular.

3.4. UNA PROBLEMÁTICA EMERGENTE: OPERACIONES VINCULADAS HABIDAS ENTRE SOCIO Y SOCIEDAD

Más allá de todo lo anterior, y salvada la licitud a efectos fiscales de la interposición de sociedades por parte de personas físicas, la cuestión quizá más compleja en este tipo de supuestos es la correcta determinación de las operaciones vinculadas que se realizan entre socio y sociedad, lo cual ha sido además objeto de modificación en noviembre de 2014. En lo que concierne al supuesto analizado en la resolución judicial comentada, no se plantean especiales consideraciones a este respecto, a pesar de su importancia. Podría pensarse que las operaciones vinculadas en el supuesto examinado han tenido un tratamiento adecuado tanto en el IRPF, como en el Impuesto sobre Sociedades y en el IVA. O bien que la Administración no puso el énfasis en dicho ámbito puesto que dirigió sus esfuerzos en destruir los efectos de la interposición societaria. Sin embargo, se trata de una cuestión que está mereciendo el interés de la Administración y del propio legislador, como no podría ser de otra manera. No en vano, la reforma del artículo 27 de la LIRPF ha propiciado no pocas cuestiones en relación con la calificación y tributación de las operaciones entre sociedad y socios, y ello tanto en el ámbito del IRPF como en el del IVA.

Adicionalmente, es sabido que en no pocos casos de relevancia pública (Monedero, Urdangarín) el reproche de la Hacienda Pública surgió esencialmente en el ámbito de las operaciones

³ En el mismo sentido *vid.* SSTSJ de Madrid de 8 de abril de 2015 (núm. de recurso 62/2013); de 7 de abril de 2015 (núm. de recurso 58/2013); o de 20 de marzo de 2015 [núm. de recurso 59/2013 (NFJ058637)] como resoluciones más recientes entre otras muchas que podrían citarse.

vinculadas con la sociedad profesional interpuesta, ya fuera porque no se han valorado tales operaciones entre sociedad y socio en forma debida, ya porque se han simulado operaciones —y ahora sí, utilizando el término en sentido propio— defraudando los intereses del Fisco.

Ello no obstante, dejamos la cuestión meramente señalada dado que la resolución que ahora comentamos no entra a dirimirla.

3.5. A MODO DE CONCLUSIONES

En definitiva y como resumen de todo lo anterior, la resolución estudiada acierta al indicar que la Administración tributaria no puede declarar simulación por la constitución de una sociedad y la facturación a través de ella a otra sociedad profesional vinculada. Ello es así porque, en primer lugar, tales operaciones no reducen significativamente la deuda tributaria a favor de la Hacienda Pública si se suma el gravamen de los beneficios societarios y, posteriormente, el gravamen de los dividendos distribuidos; a lo sumo podría existir un diferimiento de la deuda, que resulta legítima sobre todo a partir de la desaparición del régimen de transparencia fiscal interna para las sociedades profesionales. Adicionalmente, pueden apreciarse motivos económicos válidos para tales estructuras societarias, como podría ser —entre otros— la posibilidad de diferenciar la política de dividendos que llegan a los socios finales-personas físicas⁴. Y en consecuencia no cabe considerar que, habida cuenta de lo indicado anteriormente, la interposición societaria que se ha comentado constituya una operación artificiosa cuyo único objeto sea la aminoración de la carga tributaria, y ello por varios motivos: porque no existe tal grado de artificio, porque existe una justificación razonable más allá de los motivos fiscales y porque, a la postre, no permite una reducción tan significativa de impuestos a pagar.

Ciertamente existe en la resolución comentada una cierta amalgama de conceptos cercanos (simulación, fraude a la ley tributaria) que quizá no son lo suficientemente distinguidos por el órgano judicial. En efecto, el Tribunal empieza motivando que no existe simulación para seguidamente deslizarse en un campo distinto —cual es el conflicto en la aplicación de la norma tributaria— con cita de jurisprudencia de la Unión Europea (como, por ejemplo, la sentencia Halifax) que versa sobre esta última cuestión. Finalmente, el tratamiento unificado de ambas instituciones (arts. 15 y 16 LGT) resulta en un ahorro procesal que evita que, rechazada judicialmente la simulación, pudiera acaso plantearse de nuevo en vía administrativa el procedimiento de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Desde tal óptica de economía procesal resulta, sin duda, una resolución eficiente, aun con riesgo de ser dogmáticamente poco clara, como se ha indicado.

⁴ Así, podría ocurrir que, en el ejemplo comentado, H quisiera o necesitara obtener en su patrimonio personal los beneficios generados en el ámbito societario (y tributar por ellos), mientras que P deseara no distribuir tales dividendos y diferir así la tributación respecto de tales cuantías. Con la estructura ideada, si S distribuye la parte que corresponde a I₁ e I₂, posteriormente tales sociedades —contraladas ya personalmente por cada uno de los socios-personas físicas— podrían considerar o no la distribución de los beneficios en función de los intereses de cada persona física.

No obstante lo anterior, debe indicarse que la línea jurisprudencial sostenida por el TSJ de Murcia dista mucho de estar consolidada. Por el contrario, el TSJ de Madrid ha fallado en varias sentencias recientes precisamente lo contrario, de modo que todo indica que tal cuestión habrá de resolverse en un futuro próximo por el Tribunal Supremo.

Por último, la resolución obvia –al haberlo obviado también la resolución administrativa impugnada, acaso por no haber reproche en dicho ámbito– toda referencia a la problemática referida a las operaciones vinculadas entre sociedades y socios, y ello tanto en el IRPF como en el IVA⁵. Tal y como se ha comentado, esta circunstancia puede deberse a que la Administración no consideró tales operaciones por estimar simulación y, por ende, entenderlas como no relevantes fiscalmente. Sin embargo, dicho ámbito se configura con toda seguridad en una de las grandes cuestiones que han de considerarse en la tributación de las sociedades profesionales.

Bibliografía

ALONSO GONZÁLEZ, L. M.; CAAMAÑO ANIDO, M. A.; GARCÍA NOVOA, C.; MAGRANER MORENO, F. J.; MERINO JARA, I. y SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A. [2013]: «Conflicto en la aplicación de la norma tributaria y simulación», en *Derecho y práctica tributaria*, CISS, págs. 51-76.

CALVO VÉRGEZ, J. [2011]: «La simulación en el derecho tributario: análisis de la reciente doctrina del Tribunal Supremo», *Quincena fiscal*, núm. 14, págs. 107-116.

– [2011]: «Tributación de las operaciones vinculadas: el caso específico de las sociedades profesionales», *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, núm. 247, págs. 15-23.

DELGADO GONZÁLEZ, A. F. [1996]: *Las sociedades profesionales. El ejercicio en común de las profesiones en España. Sus aspectos administrativos, civiles y tributarios*, Edersa, Madrid.

DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A. [2015]: «IVA y socios profesionales», *RCyT. CEF*, núm. 386, págs. 5-52.

FALCÓN Y TELLA, R. [2009]: «Las sociedades profesionales (I): aplicación del régimen de operaciones vinculadas», *Quincena Fiscal*, núm. 18, págs. 7-11.

– [2009]: «Las sociedades profesionales (II): la existencia de medios en la sociedad y la naturaleza de los servicios prestados por el socio», *Quincena Fiscal*, núm. 19, págs. 7-13.

– [2010]: «De nuevo sobre la actuación profesional a través de sociedades: SAP Madrid 29 enero 2010 y Auto del Juzgado de Instrucción núm. 6 de Madrid de 11 mayo 2010», *Quincena Fiscal*, núm. 19, págs. 7-11.

GARCÍA BERRO, F. [2010]: «Sobre los modos de enfrentar la elusión tributaria y sobre la jurisprudencia tributaria en materia de simulación», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 145, págs. 41-95.

GARCÍA NOVOA, C. [2004]: *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid.

⁵ Vid. nota de la AEAT de 10 de febrero de 2015 y Resolución de la DGT de 13 de abril de 2015 [consulta vinculante V1148/2015 (NFC053864)].

- [2006]: «La ofensiva contra las sociedades de profesionales», *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, núm. 12, págs. 9-12.
- [2007]: «Régimen fiscal de las sociedades profesionales» en GARCÍA PÉREZ, R. y ALBIEZ DOHRMANN, K. J. (dirs.), *Comentarios a la Ley de Sociedades Profesionales. Régimen fiscal y corporativo*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), págs. 777-806.
- [2013]: *Aspectos fiscales de la interposición de sociedades y de la retribución de los socios*, (AEDAF) Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid.

LUCAS DURÁN, M. [2011]: «SSTJCE 21-2-2006, Halifax, As. C 255/02 y University of Huddersfield, As. C-223/03», *Crónica Tributaria*, núm. 138, págs. 239-248.

- [2014]: «La planificación fiscal y sus límites jurídicos: cuestiones sustantivas y procedimentales de las cláusulas generales antielusivas previstas en la LGT», en MERINO JARA, I. (dir.) y MANZANO SILVA, E. (coord.), *Procedimientos tributarios: aspectos prácticos*, Bosch, Barcelona, págs. 35-64.

MARTÍN FERNÁNDEZ, F. J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. [2008]: «Las sociedades profesionales y su Régimen Tributario», *Quincena Fiscal*, núm. 1-2, págs. 11-33.

NAVARRO EGEA, M. [2010]: «Aspectos fiscales de las sociedades profesionales», en SÁNCHEZ RUIZ, M., *Las sociedades profesionales. Estudios sobre la Ley 2/2007, de 15 de marzo*, Civitas Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), págs. 337-388.

PALAO TABOADA, C. [2009]: *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Lex Nova, Valladolid.

RUIZ ALMENDRAL, V. [2006]: *El Fraude a la ley tributaria a examen: Los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).

SÁNCHEZ HUETE, M. A. [2010]: «Operaciones vinculadas y sociedades profesionales. Desenfokes y efectos», *Quincena Fiscal*, núm. 10, págs. 41-64.

ZORZONA PÉREZ, J. J. [2010]: «La simulación en Derecho tributario», en *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, BÁEZ MORENO, A. y JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D. J. (coords.); ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; COLLADO YURRITA, M. A. y ZORNOZA PÉREZ, J. J., (dirs.), vol. 1, (tomo I), págs. 553-579.

LA COMPENSACIÓN DE LAS BASES IMPONIBLES NEGATIVAS EN EL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL A TRAVÉS DE CUESTIONES PRÁCTICAS (EJERCICIOS 2014 A 2017)

Jacinto Ruiz Quintanilla

*Profesor Mercantil
Censor Jurado de Cuentas
Asesor Fiscal*

EXTRACTO

El procedimiento de compensación de las bases imponibles negativas en el régimen de consolidación fiscal sigue las normas para la compensación reguladas por el régimen general de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, si bien con algunas diferencias que se regulan en el régimen especial de consolidación. No obstante, una gran dificultad en la práctica se refiere a las bases imponibles negativas individuales preconsolidación, es decir, las generadas por una sociedad antes de incorporarse en un grupo fiscal, las cuales están sometidas a determinados controles y límites en su compensación.

También se analiza el procedimiento para la compensación de las bases imponibles negativas de acuerdo con el derogado Texto Refundido de la antigua Ley del Impuesto sobre Sociedades (aprobado por RDLeg. 4/2004), ya que sus normas serán de aplicación a todas las declaraciones que se presenten en el año 2015 correspondientes a ejercicios iniciados en el año 2014.

Por otro lado, si bien la Ley 27/2014 se ha aprobado para que se aplique con efecto de los ejercicios que se inicien a partir de 1 de enero de 2015, el gran número de disposiciones transitorias, tanto para 2015 como para 2016 hace que la norma, tal como se muestra redactada en el texto de su articulado, no se aplique de hecho hasta los ejercicios que se inicien a partir de 1 de enero de 2017. En consecuencia también se exponen las diferencias más importantes aplicables para los cuatro ejercicios mencionados en su título.

Finalmente, indicar que se adjuntan varios cuadros conteniendo esquemas del proceso de compensación de las bases imponibles negativas.

Palabras claves: compensación de bases imponibles negativas en consolidación, grupo fiscal, Ley 27/2014, límites a la compensación de bases imponibles negativas y compensación de bases imponibles negativas individuales preconsolidación.

Sumario

1. Normativa. La compensación de las BIN
 - 1.1. Régimen general de compensación de las BIN
 - 1.2. Régimen de compensación de las BIN en la consolidación fiscal
2. Límites a la compensación de las BIN
 - 2.1. Ejercicios iniciados desde 2011 a 2015
 - 2.2. Ejercicios iniciados en 2016 y 2017
3. Compensación de las BIN obtenidas por el grupo fiscal
 - 3.1. Ejercicios iniciados en los años 2014 y 2015
 - 3.2. Ejercicios iniciados en los años 2016 y 2017
4. BIN individuales: bases preconsolidación
 - 4.1. Existencia de un doble límite para su compensación
 - 4.2. Compensación de las BIN individuales preconsolidación
 - 4.3. Orden de prelación en la compensación de las BIN (individuales preconsolidación y las de grupo)

1. NORMATIVA. LA COMPENSACIÓN DE LAS BIN

1.1. RÉGIMEN GENERAL DE COMPENSACIÓN DE LAS BIN

El artículo 66 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS) regula la compensación de las bases imponible negativas (en adelante BIN) en el régimen de consolidación fiscal, disponiendo que si la base imponible del grupo fiscal resultase negativa, su importe podrá ser compensado con las bases imponibles positivas del grupo fiscal en los términos del artículo 26 de la LIS, el cual en los dos primeros párrafos de su apartado primero establece lo siguiente:

«1. Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o auto-liquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los periodos impositivos siguientes con el límite del 70 % de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta Ley y a su compensación.

En todo caso, se podrán compensar en el periodo impositivo bases imponibles negativas hasta el importe de 1 millón de euros».

A continuación se expone de manera esquemática el régimen general de compensación de las BIN para los ejercicios iniciados en el año 2014 y para los iniciados a partir del 1 de enero de 2015:

Año 2014

Si la base imponible (en adelante BI) del grupo resulta negativa se podrá compensar, con determinados límites, con las BI positivas del grupo fiscal de los 18 años siguientes (*para ejercicios iniciados en 2014*), con los límites que más tarde se expondrán (art. 74 TRLIS).

Año 2015 (art. 66 LIS), que se remite al régimen general (art. 26 LIS)

- Las BIN podrán ser compensadas con el límite del 70 % (desde 2017)¹ de la BI previa, antes de aplicar la reserva de capitalización (art. 25) y a su compensación.

¹ Régimen transitorio (2015 y 2016) de porcentajes de compensación de las BIN.

- 2015: Se aplican idénticos límites que para el ejercicio 2014 (50 % o 25 %), en función de la cifra de negocios del grupo [disp. trans., en adelante disp. trans. 34.ª g)].
- 2016: Límite único del 60 %, a partir de ejercicios iniciados en este año (disp. trans. 36.ª).

- En todo caso, se podrá compensar la BIN hasta 1 millón de euros (desde 2016)².
- La limitación no afecta a las rentas por quitas (**ya vigente en 2014**) y esperas o en la extinción de la entidad, salvo por reestructuraciones acogidas al régimen fiscal especial.
- No existe límite de años para la compensación de la BIN, es decir, se compensará hasta su total extinción, *para ejercicios iniciados desde 1 de enero de 2015*.

1.2. RÉGIMEN DE COMPENSACIÓN DE LAS BIN EN LA CONSOLIDACIÓN FISCAL

El artículo 66 de la LIS establece lo siguiente para los grupos fiscales:

«Si en virtud de las normas aplicables para la determinación de la base imponible del grupo fiscal esta resultase negativa, su importe podrá ser compensado con las bases imponibles positivas del grupo fiscal en los términos previstos en el artículo 26 de esta Ley».

Por otro lado, en el artículo 62 de la LIS se regula la forma en que se determina la base imponible consolidada, señalando que la misma resulta de sumar los siguientes conceptos:

- a) Las bases imponibles individuales (excluyendo los conceptos del art. 63 LIS)³.
- b) Las eliminaciones.
- c) Las incorporaciones de las eliminaciones de periodos anteriores.
- d) La reserva de capitalización (art. 25) que se referirá al grupo fiscal.
- e) Las dotaciones del artículo 11.12 que se referirá al grupo fiscal con el límite del 70 % del importe positivo de la suma de los conceptos de las letras anteriores.
- f) La compensación de las BIN del grupo fiscal, cuando el importe de la suma de los párrafos anteriores resulte positiva, así como de las BIN preconsolidación de entidades que se incorporaron al grupo una vez constituido este [art. 67 e)].

² El importe de hasta 1 millón tampoco se aplica en este año 2015, sino a partir de 2016 [disp. trans. 34.ª g)].

³ Los conceptos que no se deben incluir en las BI individuales según el artículo 63 de la LIS son los siguientes:

- La reserva de capitalización (art. 25 LIS).
- La reversión de las dotaciones a las que se refiere el artículo 11.12 de la LIS.
- La compensación de las BIN que hubieran correspondido a la entidad en régimen individual.
- La reserva de nivelación (art. 105 LIS).

Finalmente, las cantidades correspondientes a la reserva de nivelación (art. 105) incrementarán o minorarán (según proceda) la base imponible del grupo.

De la lectura de ambos preceptos se observa una aparente contradicción, ya que, por un lado, la norma específica de consolidación (art. 62 LIS) parece indicar que la compensación de las BIN se realiza cuando el importe positivo de los apartados anteriores resulte positivo, entre los que se encuentra la reserva de capitalización y, por otro, en el régimen general la compensación de las BIN (art. 26 LIS) se realiza con anterioridad a la aplicación de la reserva de capitalización. Con base en lo anterior, existen dos posibles interpretaciones:

1.^a Interpretación

En el régimen de consolidación (art. 62 LIS) solo se establecen los elementos que conforman la BI, si bien la compensación de las BIN se ha de regir por el procedimiento del artículo 26 de la LIS del régimen general, por la remisión expresa del artículo 66 de la LIS.

2.^a Interpretación

En el régimen general (art. 26 LIS) la reserva de capitalización no se tiene en cuenta para compensar las BIN, mientras que en el régimen especial (art. 66 LIS) hay que tomarlas en cuenta.

De ambas interpretaciones lo más coherente es decantarse por la primera, dado el mandato del artículo 66 al señalar que la compensación se debe realizar «en los términos previstos en el artículo 26 de esta Ley», lo cual conlleva a que la compensación se efectúe antes de la aplicación de la reserva de capitalización. A continuación se muestra un ejemplo que compara ambas interpretaciones.

EJEMPLO

Datos:

BIN: 500, Dotaciones (art. 11.12): 1.000 y Reserva de capitalización: 100

1.^a Interpretación (**Parece la más coherente**)

Se aplica el artículo 26 de la LIS para efectuar la compensación.

2.^a Interpretación

Se aplica el artículo 62 de la LIS para efectuar la compensación, resultando una BI tributable superior que con la 1.^a interpretación.

.../...

.../...

Conceptos	1. ^a	2. ^a
Suma BI individuales (BII)	1.000	1.000
Reserva capitalización (RC). Límite: 10 % de BII	-100	-100
Dotaciones artículo 11.12. Límite 70 % de BII + RC	-630	-630
BI previa	270	270
1.º Límite 70 % de BI previa menos RC	-259	N/A
2.º Límite 70 % de BI previa	N/A	-189
BI tributable	11	81

2. LÍMITES A LA COMPENSACIÓN DE LAS BIN

2.1. EJERCICIOS INICIADOS DESDE 2011 A 2015

El Real Decreto-Ley 9/2011 estableció, por primera vez, para 2011 unos límites a la compensación de las BIN sobre la BI positiva, no existentes en la normativa hasta ese año, que fueron modificados y prorrogados posteriormente tal como se muestran en el siguiente cuadro.

Cuadro de límites temporales y aplicación de las BIN – hasta 2015 Volumen de operaciones (VO), según artículo 121 de la Ley 37/1992 (IVA), > 6.010.121,04 euros	
Cifra neta de negocios (CN) (PGC) en 12 meses anteriores	Límite a la compensación, en el ejercicio correspondiente, de las BIN de años anteriores
< 20 millones de euros	Sin límite. Aplicable en 2011/2012/2013/2014 y 2015.
Entre 20 y 60 millones de euros	75 % de la BI previa a la compensación. Cambió a 50 % por RDL 20/2012, para 2012/2013, y se mantuvo para 2014 (Ley 16/2013). 2015, sigue siendo el 50 % [disp. trans. 34. ^a g) LIS], pero sobre la BI previa a la aplicación de la reserva de capitalización.
.../...	

Cuadro de límites temporales y aplicación de las BIN – hasta 2015 Volumen de operaciones (VO), según artículo 121 de la Ley 37/1992 (IVA), > 6.010.121,04 euros	
.../...	
≥ 60 millones de euros	<p>50 % de la BI previa a la compensación. Cambió a 25 % por RDL 20/2012, para 2012/2013, y mantenido para 2014 (Ley 16/2013).</p> <p>2015, sigue siendo el 25 % [disp. trans. 34.ª g) LIS], pero sobre la BI previa a la aplicación de la reserva de capitalización.</p>

En lo que se refiere a la aplicación de los anteriores límites a los grupos fiscales, las Consultas **V1154/2012** (NFC044458) y **V1596/2012** (NFC045177) han indicado los siguientes criterios:

- La limitación se refiere a la BI del grupo fiscal, al ser este el sujeto pasivo del impuesto.
- El volumen de operaciones y la cifra de negocios es la del grupo, obtenido tras realizar las eliminaciones e incorporaciones.

2.2. EJERCICIOS INICIADOS EN 2016 Y 2017

- Año 2016. Como se señaló, el límite se amplía al 60%, con independencia del volumen de operaciones y de la cifra de neta de negocios del grupo. No obstante dicho límite no se aplicará cuando el importe a compensar sea hasta 1 millón de euros.
- Año 2017. Igual que en 2016 pero ampliando el límite de compensación al 70%.

3. COMPENSACIÓN DE LAS BIN OBTENIDAS POR EL GRUPO FISCAL

Como se expuso anteriormente (art. 62 LIS), la BI del grupo fiscal es el resultado de agregar las bases imponibles individuales^{4, 5}, positivas o negativas, obtenidas por todas y cada una de las sociedades integrantes del grupo, una vez realizadas sobre dicho sumatorio las pertinentes eliminaciones por las operaciones internas entre las compañías del grupo, así como las incorpo-

⁴ Desde 2015, según el artículo 62.1 a) de la LIS, las BI individuales deberán tener en cuenta las especialidades del artículo 63 de la LIS, que básicamente vienen a decir que determinados ajustes fiscales no se incluirán en la BI individual sino solo en la consolidada.

⁵ Para 2014, lo único que quedaba excluido de la BI individual eran las reversiones de las dotaciones del artículo 19.13 del Texto Refundido 4/2004 (en adelante, TRLIS), ya derogado.

raciones de resultados eliminados en ejercicios anteriores. Asimismo es preciso también restar las dotaciones por la reserva de capitalización (art. 25 LIS) y las cantidades por la reversión de las dotaciones a las que se refiere el artículo 11.12 de la LIS. Finalmente, para las entidades de reducida dimensión (art. 101 LIS), las cantidades por la reserva de nivelación (art. 105 LIS), incrementarán o reducirán la BI consolidada.

Si la BI del grupo así calculada es negativa, su importe podrá ser compensado con las BI positivas obtenidas por el grupo fiscal en los términos previstos en el artículo 26 de la LIS. Es decir, las BI negativas generadas por el grupo fiscal podrán compensarse con las BI positivas obtenidas por este en los periodos impositivos siguientes hasta su total extinción.

3.1. EJERCICIOS INICIADOS EN LOS AÑOS 2014 Y 2015

3.1.1. Esquema general de compensación

En el siguiente cuadro se muestra el esquema que hay que seguir para compensar las BIN en un grupo fiscal para los ejercicios iniciados en 2015, indicando de manera subrayada los conceptos que también eran de aplicación para los ejercicios iniciados en 2014.

SUMA DE BASES IMPONIBLES INDIVIDUALES (art. 62 LIS). No se incluye los siguiente. Véase (1)
+/- Eliminaciones e incorporaciones
-/+ Reserva de capitalización indisponible (art. 25) referida al grupo. Se puede dotar en cualquier entidad.
- Reversión de las dotaciones por deterioro de créditos y sistemas de prevención social con el límite del <u>¿70 %?</u> (véase disp. trans.) del importe positivo de la suma de los anteriores conceptos: BI individuales/eliminaciones/incorporaciones y reserva de capitalización (art. 11.12).
= BASE IMPONIBLE CONSOLIDADA PREVIA (BICP). Si el resultado es positivo, se compensarán las:
<ul style="list-style-type: none"> • BIN DEL GRUPO DE EJERCICIOS ANTERIORES Con el límite (50 %/25 % - 2015: mismos porcentajes) de la BICP, en función de la cifra neta de negocios del grupo, previa a dicha compensación y a la aplicación de la reserva de capitalización. • Si además existieran BIN individuales de sociedades por ejercicios anteriores a su incorporación al grupo [art. 67 e)]. Existe un doble límite que más adelante se analizará.
= BASE IMPONIBLE CONSOLIDADA DEL GRUPO
<ul style="list-style-type: none"> • Posteriormente se aplica la reserva nivelación (art. 105), para entidades reducida dimensión (art. 101).
.../...

.../...

- Minoración de la BI positiva del grupo hasta el 10 % de su importe (no se puede ser superior a 1 millón de €), debiendo dotar una reserva indispensable hasta su reversión, la cual se puede realizar en cualquier entidad del grupo.
- Adición a la BI negativa, como máximo hasta su importe, en los 5 años inmediatos y sucesivos, de las cantidades minoradas, y si existiera exceso se adicionará en el 5.º año.

(1) 2014: Reversiones de las dotaciones del artículo 19.13 del TRLIS, idénticas a las dotaciones artículo 11.12 de la RF 2015.

2015: Según artículo 63: R. capitalización (art. 25), dotaciones artículo 11.12, BIN individuales y R. nivelación (art. 105).

3.1.2. Dudas sobre la aplicación de las normas transitorias de la LIS en 2015

Normativa (Régimen especial de consolidación)

1. Compensación de las BIN individuales originados con anterioridad a su integración en el grupo (en adelante BIN preconsolidación), reguladas por el artículo 67 e) de la LIS.

La ley regula un límite del 70%, que para 2016 lo fija en un 60% (disp. trans. 36.ª LIS), pero, ¿qué ocurre con 2015, ya que no existe norma específica para este año? Por otro lado, para el régimen general, la disposición transitoria 34.ª g) de la LIS regula los límites de compensación para el año 2015, fijando los límites del 25%/50%, pero sin remisión alguna al régimen especial.

2. Dotaciones a que se refiere el artículo 11.12: Determinación BI [art. 62.1 e) LIS] e incorporación entidades en el grupo [art. 67 d) LIS]

La ley regula, en el régimen especial y en ambos artículos citados, un límite de deducibilidad del 70%, que para 2016 lo fija en un 60% (disp. trans. 36.ª LIS), pero, ¿qué ocurre con 2015, ya que no existe norma específica? Por otro lado, para el régimen general, la disposición transitoria 34.ª h) de la LIS regula las dotaciones del artículo 11.12 de la LIS para el año 2015, fijando los límites del 25%/50%, pero sin remisión alguna al régimen especial.

Duda que se plantea: ¿Qué norma se aplica en 2015 para los dos casos expuestos?

- 1.ª Interpretación: Se aplican las normas transitorias para 2015, entendiendo que contienen todo el régimen para 2015, es decir, tanto para el general como para el especial (consolidado). Por tanto, para el primer caso (BIN) será de aplicación la disposición transitoria 34.ª g) de la LIS (límites del 25%/50% en función de la cifra

de ingresos) y para el segundo caso (dotaciones art. 11.12), la disposición adicional 34.^a h) de la LIS se aplica el mismo criterio (límites del 25%/50% en función de la cifra de ingresos), por remisión expresa a la disposición transitoria 34.^a g) de la LIS.

- 2.^a Interpretación: Para el año 2016, la disposición adicional 36.^a de la LIS regula los límites concretos para los tres artículos citados. ¿Cómo interpretar esta aparente omisión para 2015? Parece que lo más coherente es la interpretación preferente de la norma especial sobre la general. Por tanto, para el ejercicio 2015, los límites para los tres artículos expuestos serían del 70%, tal como se regula en el texto del régimen especial, sin que le sea de aplicación la disposición adicional 34.^a de la LIS [apdos. g) y h)], que solo afectan al régimen general.

En conclusión, se puede afirmar que ha existido un olvido por parte del legislador para el año 2015, en lo que se refiere al régimen especial de consolidación, en los tres casos planteados. Por tanto, con base en una interpretación literal y sistemática, la 2.^a interpretación sería la correcta, por lo que el porcentaje de límite aplicable en 2015 para los tres casos planteados sería del 70%.

3.2. EJERCICIOS INICIADOS EN LOS AÑOS 2016 Y 2017

3.2.1. Esquema general de compensación

En el siguiente cuadro se muestra simultáneamente para dichos ejercicios el esquema que hay que seguir para compensar las BIN en un grupo fiscal. La diferencia entre 2016 y 2017 radica únicamente en los porcentajes que se aplican sobre determinados límites: 60% en 2016 y 70% en 2017.

SUMA DE BASES IMPONIBLES INDIVIDUALES (art. 62 LIS y disp. trans. 36.^a LIS). No se incluyen en esta BI individual: Véase (1)
<p>+/- Eliminaciones e incorporaciones.</p> <p>-/+ Reserva de capitalización indisponible (art. 25), referida al grupo. Se puede dotar en cualquier entidad.</p> <p>- Reversión de las dotaciones por deterioro de créditos y sistemas de previsión social con el límite del 60 % en 2016 (70 % en 2017) del importe positivo de la suma de los anteriores conceptos: BI individuales/eliminaciones/incorporaciones y reserva de capitalización (art. 11.12).</p>
= BASE IMPONIBLE CONSOLIDADA PREVIA (BICP), y si el resultado es positivo, se compensan las:
<ul style="list-style-type: none"> • BIN DEL GRUPO DE EJERCICIOS ANTERIORES Con el límite del 60 % en 2016 (70 % en 2017) de la BICP, previa a dicha compensación y a la aplicación de la reserva de capitalización. No se aplica el límite si se compensa hasta 1 millón de euros. <p style="text-align: right;">.../...</p>

.../...
<ul style="list-style-type: none"> • Si además existieran BIN individuales de sociedades, de ejercicios anteriores a su incorporación al grupo [art. 67 e) y disp. trans. 36.^a]. Existe un doble límite que más adelante se analizará.
= BASE IMPONIBLE CONSOLIDADA DEL GRUPO
<ul style="list-style-type: none"> • Posteriormente se aplica la reserva nivelación (art. 105), para entidades reducida dimensión (art. 101). <ul style="list-style-type: none"> – Minoración de la BI positiva del grupo hasta el 10 % de su importe (no puede ser superior a 1 millón de €), debiendo dotar una reserva indisponible hasta su reversión, la cual se puede realizar en cualquier entidad del grupo. – Adición a la BI negativa, como máximo hasta su importe, en los 5 años inmediatos y sucesivos, de las cantidades minoradas, y si existiera exceso se adicionará en el 5.º año.
(1) Según artículo 63, la R. capitalización (art. 25), dotaciones artículo 11.12, BIN individuales y R. nivelación (art. 105).

3.2.2. Ejemplo de aplicación

Asunciones consideradas en el ejemplo	Base imponible positiva: 1.500.000			
	Base imponible negativa (BIN) ejercicios anteriores: -5.000.000			
	Reserva de capitalización (RC). Incremento fondos propios: 500.000			
Medidas aplicables en los ejercicios iniciados en	Cifra de negocios ≥ 60 millones €		2016	2017
	2014	2015		
Base imponible positiva (antes de BIN y RC)	1.500.000	1.500.000	1.500.000	1.500.000
BIN compensable	375.000 (25 % de la base imponible positiva)	375.000 (25 % de la base imponible positiva)	1.000.000 [el mayor entre: (i) 1 millón €, y (ii) 60 % de la base imponible positiva: 900.000]	1.050.000 [el mayor entre: (i) 1 millón €, y (ii) 70 % de la base imponible positiva: 1.050.000]
Reserva capitalización (limitada al 10 % de la base imponible positiva)	N/A	-150.000	-150.000	-150.000
.../...				

Asunciones consideradas en el ejemplo	Base imponible positiva: 1.500.000			
	Base imponible negativa (BIN) ejercicios anteriores: -5.000.000			
	Reserva de capitalización (RC). Incremento fondos propios: 500.000			
Medidas aplicables en los ejercicios iniciados en	Cifra de negocios ≥ 60 millones €		2016	2017
	2014	2015		
.../...				
Base imponible tras la compensación de las BIN y la reducción de la RC	1.125.000	975.000	350.000	300.000

En este ejemplo se muestra la diversidad de normas que se aplicarán en los ejercicios 2014, 2015, 2016 y 2017, motivado por las excesivas, en opinión generalizada, normas transitorias existentes. Así, en el siguiente cuadro se destacan las diferencias más importantes relativas a los diferentes conceptos existentes en cada año:

Conceptos	Ejercicios de aplicación
Límites variables a la compensación, determinados en función de la cifra de negocios del grupo	2014 y 2015
Límites fijos a la compensación	2016 (60 %) y 2017 (70 %)
Aplicación de la reserva de capitalización	2015, 2016 y 2017
Ausencia de límite cuando el importe a compensar es hasta 1 millón de euros	2016 y 2017

4. BIN INDIVIDUALES: BASES PRECONSOLIDACIÓN

Como se señaló en la introducción a este artículo, una de las dificultades en el proceso de consolidación fiscal es el referente a la compensación de las BIN individuales preconsolidación, es decir, las generadas por entidades con anterioridad a su incorporación en el grupo. Por tanto, en este epígrafe, se define y analiza el significado del denominado «doble límite» y asimismo se muestran varios ejemplos que sirven para ilustrar esta problemática.

4.1. EXISTENCIA DE UN DOBLE LÍMITE PARA SU COMPENSACIÓN

El doble límite no aparece expresamente regulado, como tal doble límite, en la LIS. No obstante de la interpretación sistemática de los dos artículos de la LIS [arts. 67 e) y 62] se constata la existencia del mismo.

Así, de conformidad con el artículo 67 e) de la LIS, las BIN de cualquier entidad, pendientes de compensar en el momento de su integración en el grupo fiscal, podrán compensarse en la BI del grupo, con el límite del 70 %⁶, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones.

Dicho precepto ha de interpretarse conjuntamente con el artículo 62 de la LIS, según el cual la BI del grupo fiscal se determina sumando varias partidas, de la que destacamos su apartado 1 f), que establece lo siguiente:

«f) La compensación de las bases imponibles negativas del grupo fiscal, cuando el importe de la suma de los párrafos anteriores resultase positiva, así como de las bases imponibles negativas referidas en la letra e) del artículo 67 de esta Ley».

De la lectura conjunta de ambos preceptos surgió en su día la siguiente duda interpretativa, ahora ya superada, en el sentido de si en la compensación de las BIN individuales se aplicaba un único límite (la BI positiva individual de la sociedad que generó la BI negativa cuya compensación se pretende) o era de aplicación un doble límite, es decir, si además del primer límite señalado, era necesario que la BI del grupo fuera positiva.

Hasta el 31 de diciembre de 2001 era defendible argumentar que existía un único límite en la compensación de las BIN de cualquier sociedad, que estuvieran pendientes de compensar en el momento de su integración al grupo fiscal, la propia BI positiva de la sociedad que había generado la BIN. No obstante, el legislador, consciente de la problemática de esta situación, introdujo una modificación en el artículo 85.1 del antiguo TRLIS, mediante la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, la cual añadió, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2002, una nueva letra d) al citado artículo y modificó la letra a) del mismo, cuya redacción se ha mantenido en los mismos términos en la LIS actual. Por tanto, desde 1 de enero de 2002 se puede afirmar que existe un doble límite a la hora de compensar BIN individuales preconsolidación. Sobre este doble límite ha existido a lo largo de los últimos años abundante

⁶ Régimen transitorio (2015 y 2016) de porcentajes de compensación de las BIN:

- 2015: Existe la duda sobre si se aplican idénticos límites que para el ejercicio 2014 (50 % o 25 %), en función de la cifra de negocios del grupo, entendiendo que la disposición transitoria 34.^a g) es de aplicación para el régimen general y especial. No obstante, la otra interpretación es que el límite sería el 70 % al no existir norma transitoria para este año.
- 2016: Límite único del 60 %, a partir de ejercicios iniciados en este año (disp. trans. 36.^a).

doctrina (de autores y administrativa), así como jurisprudencia. En relación con esta última, a continuación se transcribe parte del fundamento jurídico tercero de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central 07076/2013, de 9 de abril de 2015 (NFJ057966), en el que se resume toda la jurisprudencia más relevante del Tribunal Supremo existente hasta la fecha con respecto al citado doble límite:

«... El supuesto de compensación de BIN anteriores del artículo 74.2 del TRLIS ha sido objeto de desarrollo doctrinal y jurisprudencial que, entre otras cuestiones, se ha referido expresamente a su finalidad. Así, este Tribunal Central en resolución 00/7254/2008 de 26 de marzo de 2009 ya afirmaba que la exigencia de que exista base positiva tanto en el grupo fiscal como en la propia sociedad individual que generó la BIN que se pretende compensar (procedente de la reforma operada por la Ley 24/2001) pretende impedir que se quebranten normas fundamentales en esta materia, entre las que está que el derecho a compensar BIN reside tan solo en el sujeto pasivo que las ha generado, por lo que solo es posible la comunicación de pérdidas fiscales fuera del grupo fiscal cuando la sociedad que las generó hubiera podido realizar dicha compensación en régimen de tributación individual.

Esta denominada doctrina del doble límite ha sido confirmada por el Tribunal Supremo en Sentencia de 22 de diciembre de 2011 [recurso de casación 3995/2009 (NFJ046385)] en los siguientes términos:

"La primera conclusión que se extrae del precepto indicado (art. 74 TRLIS) es la muy clara de que si la base imponible del grupo fiscal para un ejercicio resulta negativa, su importe puede ser compensado con las bases imponibles del grupo fiscal en los periodos que concluyen en los quince años inmediatos y sucesivos (actualmente dieciocho según lo antes dicho) al periodo en que se haya generado dicha base imponible negativa.

Naturalmente, si la base resulta positiva, entonces se produce el presupuesto necesario para que se produzca la compensación de bases negativas, tal como antes quedó señalada [art. 85 de la Ley, y especialmente de la letra d) del apdo. 1].

Llegamos con ello al problema central del recurso de casación, referido a la existencia de un solo límite o dos, en lo que respecta a la compensación en el grupo de las bases imponibles negativas de las sociedades que fueran anteriores a la integración.

No se discute la existencia del límite de la base imponible negativa a compensar de la propia base imponible positiva de la sociedad, excluidos los dividendos percibidos por la misma, con derecho a deducción del 100 por 100, por doble imposición. Este límite hace que la sociedad que forma parte del grupo, pero que tuvo pérdidas anteriores, pueda compensarlas y que como

consecuencia de ello su base imponible puede ser 0, pero nunca negativa. Por tanto, la base imponible del ejercicio actúa como límite de compensación.

Pero también, existe un segundo límite derivado de la necesidad de que la base imponible del grupo sea positiva, y ello por cuanto el derecho a la compensación pertenece al grupo, debiendo cumplirse la regla general del artículo 23.1 de la Ley 42/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades (art. 25.1 del actual Texto Refundido) en el sentido de que las bases negativas han de compensarse con las positivas de los quince años o, en su caso, dieciocho, inmediatos sucesivos.

Por ello, en contra de lo que se sostiene en el recurso de casación, hay que entender que el artículo 85.1 de la Ley (74.1 del Texto Refundido) somete al mismo nivel de exigencia a las bases imponibles negativas del grupo fiscal y a 'las bases imponibles negativas referidas en el apartado 2 del artículo 88 de esta Ley', esto es, las bases imponibles anteriores a la integración y pendientes de compensación que, por ello solo podrán compensarse si la base del grupo es positiva.

La exigencia de este segundo límite impone que la base consolidada del grupo puede llegar a ser, como máximo 0, pero nunca podrá ser negativa.»

El criterio fue confirmado por Sentencias de 3 de mayo de 2013 [Recurso de casación 1982/2011 (NFJ052045)] y 20 de febrero de 2014 (Recurso de casación 2145/2011). (...)

Por último, la Sentencia de 10 de julio de 2014 (Rec. Casación 729/2012) extrae las siguientes conclusiones de la limitación contenida en el artículo 74.2 del TRLIS, refiriéndose a los fines perseguidos en la misma:

"Dicho de otra forma, para que tenga lugar la compensación, es necesario que se cumplan los siguientes requisitos:

1º) Que la base imponible consolidada sea positiva. Con ello se evita que la BIN pase a ser BIN del grupo y a contarse un nuevo plazo de compensación ('rejuvenecimiento' de la BIN)

2º) Que la sociedad portadora de la BIN al momento de incorporarse al Grupo aporte a la base imponible consolidada, en el ejercicio de la compensación, una base positiva cuyo importe sea equivalente al de la BIN que se quiere compensar. Con ello se evita también que se puedan adquirir sociedades en pérdidas para disminuir el beneficio tributable del grupo".»

En conclusión, era obvio que con la redacción de las normas del antiguo TRLIS (RDLeg. 4/2004) al que se refiere la sentencia existe un doble límite para la compensación de las BIN individuales preconsolidación. Asimismo, cabe mantener, a partir de 2015, el mismo criterio ma-

nifestado en los párrafos de las sentencias transcritas anteriormente, referidas al artículo 74.2 del TRLIS, dado que la redacción de la nueva norma en la LIS [art. 67.1 e)] es idéntica a la de la norma derogada.

4.2. COMPENSACIÓN DE LAS BIN INDIVIDUALES PRECONSOLIDACIÓN

4.2.1. Ejercicios iniciados en 2014 y 2015

4.2.1.1. Esquema general de compensación

En el siguiente cuadro se muestra para los ejercicios iniciados en 2015 el esquema que hay que seguir para compensar las BIN en un grupo fiscal, incluyendo las BIN individuales precon-solidación, en el que se señala de manera subrayada aquellos apartados que solo son de aplica-ción para los ejercicios iniciados en 2014.

SUMA DE BASES IMPONIBLES INDIVIDUALES (RF 2015 - art. 62). No incluye lo siguiente: Véase (1)
<p>+/- Eliminaciones e incorporaciones.</p> <p>-/+ Reserva de capitalización indisponible (art. 25), referida al grupo. Se puede dotar en cualquier entidad.</p> <p>- Reversión de las dotaciones por deterioro de créditos y sistemas de previsión social, etc. (art. 11.12).</p>
= BASE IMPONIBLE CONSOLIDADA PREVIA (BICP). Si el resultado es positivo, se compensarán las:
<ul style="list-style-type: none"> BIN DEL GRUPO DE EJERCICIOS ANTERIORES Con el límite (50 %/25 % - 2015: mismos porcentajes) de la BICP, en función de la cifra neta de nego-cios del grupo, previa a dicha compensación y a la aplicación de la reserva de capitalización. Si además existieran BIN individuales de sociedades por ejercicios anteriores a su incorporación al grupo [art. 67 e)]. Esta BIN individual se compensará (doble límite: Véanse Sentencias del TS de 22-12-11, 3-5-13 y 20-2-14) por el importe equivalente al menor de los dos siguientes: <ol style="list-style-type: none"> La BI positiva individual de la sociedad que generó la BIN (al 100 %, excluyendo dividendos con derecho a deducción del 100 %) con el límite del 70% de la BI de la propia entidad, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que la afectan. La BI positiva del grupo ajustada con el límite (50 %/25 % - 2015: mismos porcentajes) de la BICP en función de la cifra neta de negocios del grupo, previa a dicha compensación y a la aplicación de la reserva de capitalización.
.../...

.../...
= BASE IMPONIBLE CONSOLIDADA DEL GRUPO
• Posteriormente se aplica la reserva nivelación (art. 105), para entidades reducida dimensión (art. 101).
(1) 2014: Reversiones de las dotaciones del artículo 19.13 del TRLIS, idénticas a las dotaciones artículo 11.12 de la RF 2015. 2015: Según artículo 63: R. capitalización (art. 25), dotaciones artículo 11.12, BIN individuales y R. nivelación (art. 105).

Con respecto al límite de compensación de las BIN preconsolidación, se señala con interrogación el porcentaje del 70 % para el año 2015, que parece ser el correcto, según se expuso en el epígrafe 3.1.2 anterior, al no existir norma específica para ese año, ya que la norma transitoria [disp. trans. 34.ª g)] de la LIS solo regula las limitaciones en el régimen general.

4.2.1.2. Ejemplos para 2014

Para los dos casos que se exponen, es preciso recordar que los límites aplicables en 2014 son los siguientes:

1. Sobre la BI individual: sin límite.
2. Sobre la BI del grupo: dependiendo de la cifra de ingresos del grupo: 25 % o 50 %.

Caso 1. Se aplica el límite 1, el menor

Consolidación fiscal 2014. BIN preconsolidación. Cifras en euros										
Límite del 25 % s/ BIG (Cifra de negocios > 60 millones €)										
BIN previas		Límite aplicado	A							
A	-3.000.000		BII	900.000						
<table><tr><td colspan="2">Límites</td></tr><tr><td>1: BII</td><td>900.000</td></tr><tr><td>2: BIG</td><td>1.100.000</td></tr></table>			Límites		1: BII	900.000	2: BIG	1.100.000	B	
		Límites								
		1: BII	900.000							
		2: BIG	1.100.000							
		BII	3.500.000							
N/A	BIG previa	4.400.000								
25 %	Compensación	-900.000								
			BIG	3.500.000						
Importe a compensar:		900.000								

Se aplica el importe menor (900.000) de los dos límites, que se corresponde con el 100 % de la BI individual preconsolidación.

Caso 2. Se aplica el límite 2, el menor, ya reducido en un 25 %

Consolidación fiscal 2014. BIN preconsolidación. Cifras en euros									
Límite del 25 % s/ BIG (Cifra de negocios > 60 millones €)									
BIN previas		Límite aplicado		A					
A	-3.000.000			BII	3.000.000				
<table><tr><th colspan="2">Límites</th></tr><tr><td>1: BII</td><td>3.000.000</td></tr><tr><td>2: BIG</td><td>275.000</td></tr></table>				Límites		1: BII	3.000.000	2: BIG	275.000
		Límites							
		1: BII	3.000.000						
		2: BIG	275.000						
		BII	-1.900.000						
		BIG previa	1.100.000						
Compensación	-275.000								
BIG	825.000								
Importe a compensar:		275.000							

El importe menor a compensar en este caso es de 275.000, equivalente a la BI del grupo, pero reducida al 25 % de dicha base.

4.2.1.3. Ejemplos para 2015

En relación con los dos casos que se muestran a continuación, es preciso recordar que los límites aplicables en 2015 son los siguientes:

1. Sobre BI individual: fijo del 70 % (asumiendo que prevalece la norma especial sobre la general), según se expuso en el epígrafe 3.1.2 anterior.
2. Sobre BI del grupo: como en 2014, dependiendo de la cifra de ingresos del grupo: 25 % o 50 %.

Caso 1. Se aplica el límite 1, el menor, ya reducido en un 70 %

Consolidación fiscal 2015. BIN preconsolidación. Cifras en euros					
Límite del 25 % s/ BIG (Cifra de negocios > 60 millones €)					
BIN previas		<div>Límite aplicado</div> <div></div> <div></div> <div></div> <div></div> <div></div> <div></div> <div></div>	A		
A	-3.000.000		BII		900.000
<div>Límites</div> <div></div> <div>1: BII630.000</div> <div>2: BIG1.100.000</div>			B		
			BII		3.500.000
			BIG previa		4.400.000
			Compensación		-630.000
			BIG		3.770.000
			Importe a compensar:		

Caso 2. Se aplica el límite 2, el menor, ya reducido en un 25 %

Consolidación fiscal 2015. BIN preconsolidación. Cifras en euros					
Límite del 25 % s/ BIG (Cifra de negocios > 60 millones €)					
BIN previas		<div>Límite aplicado</div> <div>70 %</div> <div>25 %</div>	A		
A	-3.000.000		BII	3.000.000	
<div>Límites</div> <div>1: BII2.100.000</div> <div>2: BIG625.000</div>			B		
			BII	-500.000	
			BIG previa	2.500.000	
			Compensación	-625.000	
			BIG	1.875.000	
Importe a compensar:			625.000		

4.2.2. Ejercicios iniciados en 2016 y 2017

4.2.2.1. Esquema general de compensación

En el siguiente cuadro se muestra simultáneamente para dichos ejercicios el esquema que hay que seguir para compensar las BIN del grupo junto con las BIN individuales preconsolidación en un grupo fiscal. La diferencia entre 2016 y 2017 radica únicamente en los porcentajes que se aplican sobre determinados límites: 60 % en 2016 y 70 % en 2017.

SUMA DE BASES IMPONIBLES INDIVIDUALES. No se incluyen en esta BI individual. Véase (1)
+/- Eliminaciones e incorporaciones.
-/+ Reserva de capitalización indisponible (art. 25), referida al grupo. Se puede dotar en cualquier entidad.
- Reversión de las dotaciones por deterioro de créditos y sistemas de previsión social, etc. (art. 11.12).
= BASE IMPONIBLE CONSOLIDADA PREVIA (BICP), y el resultado es positivo, se compensan las:
<ul style="list-style-type: none"> • BIN DEL GRUPO DE EJERCICIOS ANTERIORES Con el límite del (70 %. 2016: 60 %) de la BICP. No se aplica el límite si se compensa hasta 1 millón de euros. • Si además existieran BIN individuales de sociedades, de ejercicios anteriores a su incorporación al grupo [art. 67 e) y disp. trans. 36.^a]. Esta BIN individual se compensará (doble límite: Véanse Sentencias del TS de 22-12-11, 3-5-13 y 20-2-14) por el importe equivalente al menor de los dos siguientes: <ol style="list-style-type: none"> 1. BI positiva individual en el ejercicio, de la entidad que generó la BIN. Límite 70 % (2016: 60 %) teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones de dicha entidad. Se aplica el límite aunque la BIN a compensar sea hasta 1 millón de euros. 2. La BI positiva del grupo [art. 62.1 f)] del ejercicio con el límite (70 %. En 2016: 60 %) de la BICP, previa a dicha compensación y a la aplicación de la reserva de capitalización. No se aplica este límite si la BIN a compensar es hasta 1 millón de euros.
= BASE IMPONIBLE CONSOLIDADA DEL GRUPO
<ul style="list-style-type: none"> • Posteriormente se aplica la reserva nivelación (art. 105), para entidades reducida dimensión (art. 101).
(1) Según artículo 63, la R. capitalización (art. 25), dotaciones artículo 11.12, BIN individuales y R. nivelación (art. 105).

4.2.2.2. Ejemplos para 2016 y 2017

En primer lugar, es preciso analizar si el importe de compensación de las BIN hasta 1 millón de euros (art. 26 LIS), en cuyo caso no se aplican los límites porcentuales a la compensación,

es aplicable a las BIN individuales preconsolidación. En este sentido, el artículo 67 e) de la LIS (primer límite) señala la limitación del 70 % (a partir de 2017 y 60 % en 2016) a la compensación, si bien no se menciona el importe de 1 millón de euros.

Por tanto, al ser un régimen especial de tributación, sus normas deberán interpretarse de manera restrictiva, por lo que cabe entender que dicho importe de hasta 1 millón de euros, no se debe tener en cuenta a la hora de compensar las BIN individuales preconsolidación.

A) Año 2016

Para los dos casos que se exponen, es preciso recordar que los límites aplicables en 2016 son los siguientes:

1. Sobre la BI individual: fijo del 60 %.
2. Sobre la BI del grupo: fijo del 60 % o 1 millón de euros, el mayor de los dos.

Caso 1. La BII de A es hasta 1 millón y la BIG previa > 1 millón

Consolidación fiscal 2016. BIN preconsolidación. Cifras en euros											
BIN previas		Límite aplicable		A							
A	-3.000.000			BII	900.000						
<table><tr><th colspan="2">Límites</th></tr><tr><td>1: BII</td><td>540.000</td><td>60 %</td></tr><tr><td>2: BIG</td><td>2.640.000</td><td>60 %</td></tr></table>		Límites		1: BII	540.000	60 %	2: BIG	2.640.000	60 %	B	
		Límites									
		1: BII	540.000	60 %							
		2: BIG	2.640.000	60 %							
		BII	3.500.000								
BIG previa	4.400.000										
Compensación	-540.000										
		BIG	3.860.000								
Importe a compensar:			540.000								
Límite 1: No aplica el mínimo de 1 millón, aplicandose el 60 % de límite. Límite 2: Se aplica el límite fijo y único del 60 % al ser > 1 millón.											

Caso 2. La BII de A > 1 millón y la BIG previa hasta 1 millón. Se aplica el límite 2

Consolidación fiscal 2016. BIN preconsolidación. Cifras en euros										
BIN previas		Límite aplicable	A							
A	-3.000.000		BII	3.000.000						
<table><tr><th colspan="2">Límites</th></tr><tr><td>1: BII</td><td>1.800.000</td></tr><tr><td>2: BIG</td><td>900.000</td></tr></table>			Límites		1: BII	1.800.000	2: BIG	900.000	B	
			Límites							
			1: BII	1.800.000						
			2: BIG	900.000						
			BII	-2.100.000						
BIG previa	900.000									
		60 %	Compensación	-900.000						
		N/A	BIG	0						
Importe a compensar:		900.000								
Límite 1: Se aplica el 60 % de límite.										
Límite 2: Se computa íntegramente la BIG, sin % límite, al ser < 1 millón.										

En este caso, el resultado de aplicar el porcentaje del 60 % a la BI del grupo hubiera sido de 540.000 euros ($900.000 \times 60\%$), pero al ser el importe a compensar de 900.000 euros, superior a la anterior cifra e inferior a 1 millón de euros, el límite a considerar es el de 900.000 euros, es decir, sin aplicación de la limitación al 60 %.

B) Año 2017

El procedimiento sería igual al expuesto para 2016, pero incrementando el porcentaje de compensación sobre la BI del grupo al 70 %, salvo que fuera 1 millón o menos.

4.3. ORDEN DE PRELACIÓN EN LA COMPENSACIÓN DE LAS BIN (INDIVIDUALES PRECONSOLIDACIÓN Y LAS DE GRUPO)

4.3.1. Introducción

La cuestión a considerar es si en la compensación de BIN por los grupos fiscales el grupo debe o no respetar un orden de prelación en la aplicación de las BIN, en los supuestos en los que existan tanto BIN del grupo, como BIN individuales preconsolidación, es decir, generadas por las sociedades con anterioridad a su incorporación al grupo fiscal.

Al no prever el antiguo TRLIS ningún orden de prelación en la compensación de las BIN por el grupo fiscal, podía defenderse que existía plena libertad al respecto, pudiendo el grupo fiscal determinar libremente las BIN a compensar (las consolidadas o las generadas individualmente por las entidades del grupo en los ejercicios anteriores a su incorporación). En este sentido, con carácter general, se podía afirmar que al grupo siempre le resultaba más interesante compensar, en primer lugar, las BIN individuales preconsolidación, ya que, normalmente, serían las más antiguas, y, en consecuencia, las que estaban más próximas a su prescripción.

No obstante lo anterior, la Dirección General de Tributos defendía [véanse las Consultas 2005/2004 (NFC020226) y V1231/2005 (NFC021039)] que en el caso de existir ambos tipos de BIN, el grupo debería compensar, en primer lugar, aquellas BIN generadas por el grupo fiscal y, con posterioridad, de ser necesario, las BIN generadas por las sociedades con anterioridad a su incorporación.

Finalmente, este asunto fue resuelto positivamente para el contribuyente, por dos Sentencias de la Audiencia Nacional, la SAN 454/2011 [rec. 77/2008 (NFJ042023)] y la SAN 928/2011 [rec. 78/2008 (NFJ042438)], ambas del año 2011, y de fechas 2 de febrero y 9 de marzo respectivamente, en las que se concluyó que en un grupo fiscal no existe orden de prelación alguno en la compensación de las BIN pudiendo en este caso escogerse entre la aplicación de las BIN individuales preconsolidación o las BIN del grupo fiscal. A continuación se transcribe parte del fundamento jurídico segundo de la SAN 928/2011 (NFJ042438).

«La liquidación se basaba en los artículos 85.1 d) y 88.2 de la LIS (redactados por Ley 24/2001), de los que resultaba que el procedimiento a seguir para la compensación de las bases imponibles negativas expresadas era el siguiente:

En primer lugar, puesto que la compensación de las bases imponibles negativas individuales se efectúa en la base imponible del Grupo fiscal, solo será posible dicha compensación si la renta del Grupo (suma de bases imponibles individuales, eliminaciones e incorporaciones) es positiva y hasta el importe de dicha renta positiva [art. 85.1 d) LIS].

En segundo lugar, siendo positiva la base imponible previa del Grupo, el sujeto pasivo podrá escoger entre la compensación de la base imponible negativa del grupo fiscal o la compensación de las bases imponibles negativas individuales anteriores, si bien la compensación de estas últimas no podrá superar la base imponible positiva individual de la propia sociedad (art. 88.2 LIS).»

Desde el año 2015, al suprimirse el periodo máximo de compensación de 18 años, la mencionada prelación ha dejado de tener sentido, si bien dicha prelación debe seguir siendo considerada para las deducciones de la cuota pendientes, cuya aplicación tiene un periodo máximo de ejercicios para ejercerla.

4.3.2. Ejemplo de aplicación: año 2014

2014. BIN preconsolidación. Cifras en euros						
Límite del 25 % s/ BIG (ingresos superiores a 60 millones €)						
		Límite aplicado		Opción 1	Opción 2	
BIN previas: A	BIN grupo		A			
-300.000	-1.200.000		BII	900.000	900.000	
			B			
Prescriben en 2014		N/A	BII	400.000	400.000	
			BIG previa	1.300.000	1.300.000	
			BIN precon.	-300.000	-100.000	
			BIN grupo	-1.000.000	-1.200.000	
			BIG	0	0	
A compensar BIN preconsolidación:		300.000				
Opción 1: Es la más conveniente, ya que la opción 2 origina la pérdida de BIN por 200.000 (último año de compensación).						
Opción 2: Es la que ha defendido la DGT, y que perjudicaba al contribuyente, al compensar en primer lugar las BIN del grupo.						

Como se puede observar, el grupo tiene una BI previa del grupo positiva por 1.300.000 euros, por lo que el grupo puede escoger, tal como indica la sentencia, entre compensar la BIN del grupo (1.200.000 €) o la BIN individual preconsolidación (300.000 €), siempre que esta última no supere la BI individual positiva de la propia sociedad que es de 900.000 euros.

Por tanto, el grupo escoge compensar primero la BIN individual (opción 1), ya que de otra forma, con la opción 2, nunca podría compensar el importe de 200.000 euros.

NECESARIA REVOLUCIÓN EN LA CONFIGURACIÓN LEGISLATIVA DEL DELITO CONTABLE

Miguel Ángel Villacorta Hernández

Universidad Complutense de Madrid



Este trabajo ha obtenido el 1.^{er} *Premio Estudios Financieros* 2015 en la modalidad de **Contabilidad y Administración de Empresas**.

El Jurado ha estado compuesto por: doña Ana María MARTÍNEZ PINA, don Hilario ALBARRACÍN SANTA CRUZ, don Manuel GAGO ARECES, doña Susana GAGO RODRÍGUEZ y don Manuel VILLASALERO DÍAZ.

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

EXTRACTO

El objetivo de la investigación es observar la legislación española relativa al delito contable para definir adecuadamente su autoría. Para llevarlo a cabo se tienen en cuenta tanto la Ley como la Jurisprudencia y las opiniones doctrinales.

El trabajo termina con la elaboración de una serie de propuestas para mejorar la regulación del delito contable, intentando adaptarlas a la realidad económica actual. En concreto, la propuesta fundamental es la necesidad de establecer un delito contable que sea independiente del delito fiscal.

Palabras claves: delito contable, infracción contable y delito fiscal.

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

NECESSARY REVOLUTION IN THE LEGISLATIVE SETTING ACCOUNTING OFFENSE

Miguel Ángel Villacorta Hernández

ABSTRACT

The objective of the research is to observe the Spanish legislation on accounting crime to properly define authorship, taking into account the law, jurisprudence and doctrinal opinions. The paper concludes with the development of a series of proposals to improve the regulation of the accounting offense, trying to adapt it to the current economic reality. In particular, the fundamental proposal is the need for an accounting offense independent of fiscal crime.

Keywords: accounting crime, accounting offense and tax offense.

Sumario

Introducción

1. Denominación del delito
2. Características del delito
3. Elemento objetivo
4. Sujeto activo del delito
 - 4.1. Autoría directa
 - 4.2. Autoría mediata sin ser representante
 - 4.3. Autoría mediata como representante
5. Modalidades típicas
 - 5.1. Falta absoluta de contabilidad en régimen de estimación directa
 - 5.2. Llevar doble o más contabilidades
 - 5.3. Artificios contables
6. Sujeto pasivo
7. Pena
8. Consumación del delito
9. Rectificaciones de las irregularidades cometidas
10. Delito continuado
11. Concurso
 - 11.1. Concurso con las normas administrativas
 - 11.2. Relación con el delito de falsedad documental
 - 11.3. Relación con el delito de defraudación tributaria

Conclusiones. Propuestas para mejorar la tipificación del delito contable

Bibliografía

INTRODUCCIÓN

El objetivo de esta investigación es observar la legislación española relativa al delito contable para definir adecuadamente su autoría, centrándose en la responsabilidad de los asesores fiscales, abogados y contables.

Para cumplir con este fin se tienen en cuenta la ley –Ley General Tributaria (LGT)–, la jurisprudencia –las sentencias del Tribunal Supremo (STS) y las sentencias de la Audiencia Provincial (SAP)– y la doctrina.

El delito contable fue incorporado al ordenamiento jurídico español por primera vez en la modificación introducida por la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, sobre el texto refundido aprobado por Decreto 3096/1973, de 14 de septiembre; en concreto, se situó en el artículo 350 bis del Código Penal vigente en ese momento (CP73). Por su parte, el actual Código Penal (CP), aprobado por la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre [modificada su redacción originaria por la LO 15/2003, de 25 de noviembre, y por la LO 5/2010, de 22 de junio], lo regula en el artículo 310.

Este trabajo analiza aspectos como el análisis de la denominación, características y elemento objetivo, para luego profundizar en la autoría, tanto mediata e inmediata, ya sea con o sin representante.

1. DENOMINACIÓN DEL DELITO

Este delito es denominado de múltiples formas, situación producida porque el CP español no utiliza terminología alguna. Las denominaciones doctrinales y jurisprudenciales más frecuentes son: infracciones contables (BAJO, 1978), obstruccionismo fiscal (MUÑOZ, 1985) (BUSTOS, 1991), incumplimiento de las obligaciones contables y de registro (BERMEJO, 1985; MARTÍNEZ PÉREZ, 1982, 1986), llevanza ilícita de contabilidad mercantil o fiscal (POLAINO, 1985), delito contable-tributario (PALAO, 1985: 251), fraudes tributarios de carácter contable (PÉREZ, 1986), fraudes contables (PÉREZ, 1986), infracciones contables (BAJO y BACIGALUPO, 2010: 299), delito contable (ARROYO, 1987; FERRÉ, 1988: 3; APARICIO y ÁLVAREZ, 2010: 7), grave incumplimiento de determinadas obligaciones contables [STS de 31 de octubre de 1992 (NFJ002074); SAP de Madrid de 8 de julio de 1999 (NFJ007973)] o delito de fraudes contables (APARICIO y ÁLVAREZ, 2010: 7).

Aunque la terminología más utilizada es delito contable, la más adecuada sería la de «delito de incumplimiento de obligaciones contables con la intención de defraudar al fisco», pues indica el doble carácter contable-fiscal y expresa que lo más representativo de esta actividad es que intenta producir fraude.

El delito de incumplimiento de obligaciones contables con la intención de defraudar al fisco encierra múltiples problemas, sin duda, originados por su carácter interdisciplinario.

Al definir el delito contable, el legislador pretende crear una estructura administrativa-penal preventiva del fraude fiscal. La unión del CP y de la LGT genera un doble sistema de tutela de la Hacienda Pública frente al riesgo de lesión derivado de la falsedad en la contabilidad, por medio del sistema penal y del derecho administrativo sancionador de aplicación subsidiaria. El mero incumplimiento de deberes contables se concibe como una infracción administrativa simple.

2. CARACTERÍSTICAS DEL DELITO

El artículo 310 del CP español establece cuatro supuestos para definir al delito. Será castigado con la pena de prisión de cinco a siete meses el que estando obligado por ley tributaria a llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales:

- a) Incumpla absolutamente dicha obligación en régimen de estimación directa de bases tributarias.
- b) Lleve contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, oculten o simulen la verdadera situación de la empresa.
- c) No hubiere anotado en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas, o los hubiese anotado con cifras distintas a las verdaderas.
- d) Hubiere practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias.

La consideración como delito de los supuestos de hecho, a que se refieren los párrafos c) y d) anteriores, requerirá que se hayan omitido las declaraciones tributarias o que las presentadas fueren reflejo de su falsa contabilidad y que la cuantía, en más o en menos, de los cargos o abonos omitidos o falseados exceda, sin compensación aritmética entre ellos, de 240.000 euros por cada ejercicio económico.

Para dos de sus supuestos es considerado como de peligro en abstracto, y para los cuatro es considerado como un delito especial propio.

El delito es considerado jurisprudencialmente de peligro en abstracto, ya que no requiere que se haya producido un peligro real a la Hacienda Pública. Para la jurisprudencia, lo característico del delito es la falta de cooperación y lealtad por parte del contribuyente: «se adelanta la barrera protectora a la puesta en peligro del objeto jurídico» (SAP de Burgos de 29 de marzo de 1999: fundamento de derecho tercero); concretando más, «es una tipificación de riesgo y no de resultado, por cuanto el bien jurídico protegido es la seguridad del tráfico mercantil» [SAP de

Madrid de 8 de julio de 1999 (NFJ007973): fundamento de derecho segundo]. A pesar de las anteriores consideraciones jurisprudenciales, lo correcto es diferenciar entre los cuatro apartados del artículo 310 del CP. Realmente, los supuestos a) y b) son delitos de peligro, pues ponen en riesgo la posibilidad de que se cumpla la obligación tributaria; la consumación de ambos supuestos solo requiere el incumplimiento del deber de contabilidad que surge de la LGT, «independientemente de la posible comisión de un posterior delito fiscal» (BAJO y BACIGALUPO, 2010: 363). Las conductas de los apartados c) y d), a diferencia de los anteriores supuestos, presentan la naturaleza de delitos de peligro concreto, con lo que son formas especiales de la tentativa del delito fiscal.

El delito es un delito especial propio [STS de 25 de septiembre de 1990 (NFJ000926), 24 de febrero de 1993 (NFJ002513), 14 de enero de 1994, 2 de mayo de 1996, 28 de octubre de 1997 (NFJ045633), 21 de diciembre de 1999, 28 de marzo de 2001 (NFJ010460); SAP de 23 de abril de 1993] porque su autoría se reserva a un sujeto activo con especial cualificación: «el que esté obligado por ley tributaria a llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales» (CP, art. 310, 1.º párr.). Además, en las diferentes modalidades típicas incluidas en los apartados a), b), c) y d) se infieren nuevas especificaciones en la cualidad del sujeto, lo que ha llevado a la doctrina a considerarlo como un delito «doblemente especial» (FERRÉ, 1988: 85; APARICIO, 1994: 189; SÁNCHEZ OSTIZ, 1997: 357; APARICIO y ÁLVAREZ, 2010: 14). Como se observará en el epígrafe siguiente, la especialidad es cuádruple.

3. ELEMENTO OBJETIVO

El cumplimiento del delito precisa un cuádruple requisito de carácter personal. El primer requisito es que la acción típica esté siempre referida a un sujeto obligado por la ley tributaria, emitida por el Ministerio de Hacienda, a llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales. La ley no puede ser solo mercantil, sino que es necesario que sea tributaria. Así, queda exceptuada «la obligación general del Código de Comercio si no se remiten a leyes tributarias» (FERRÉ, 1988: 121; ROSSY, 1989: 172). Para el artículo 310 del CP, la obligación de llevanza contable debe tener su origen en una ley tributaria, concepto normativo que engloba las leyes, decretos-leyes, decretos legislativos y leyes autonómicas. Quedan fuera de este artículo las obligaciones de llevar la contabilidad que nacen «de normas tributarias de rango inferior a la ley, tales como los reglamentos» (FERRÉ, 1988: 121).

Por su parte, la SAP de Madrid de 27 de marzo de 1989 (NFJ000514) establece que el procesado incumple la llevanza de la contabilidad según la resolución de la Dirección General de Tributos de 27 de marzo, «disposición que no se encuentra entre aquellas que constituyen fuente de derecho tributario», por lo que «deviene imposible su comisión dado que, en modo alguno, puede admitirse que dichas resoluciones puedan integrar la norma penal». Sin embargo, puede estar fundamentada en una ley tributaria, pero desarrollada en un reglamento, como sucede con el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), porque si fuese necesario que la norma jurídica que disponga tal obligación ostente rango de ley, «tanto en sentido formal como material»

(MARTÍNEZ PÉREZ, 1986: 362), «el artículo resultaría prácticamente inaplicable» (PÉREZ ROYO, 1986: 211; BAJO y BACIGALUPO, 2010: 361) dejando al precepto «prácticamente vacío de contenido y casi sin ámbito de aplicación» (PRATS, 2011: 1127). La ley tributaria crea la obligación de llevar la contabilidad, pero no determina la contabilidad mercantil que debe llevarse, por ser materia propia del derecho mercantil, ni fija los libros fiscales concretos que obligatoriamente deben ser empleados. Para ello se recurre a normas mercantiles y fiscales de distinta jerarquía, de forma que se determinen los límites concretos de la contabilidad mercantil o fiscal obligatoria.

El segundo requisito es que el hecho se haya realizado con la intención de evadir tributos. «La actuación del sujeto activo viene determinada por la intención de evasión del tributo» (PÉREZ ROYO 1986: 225). Esto supone que cualquier alteración de los datos contables que no tenga la intención de defraudar impuestos, sino de ofrecer una imagen más favorable, puede producir un delito de falsedad documental pero nunca de delito contable.

El tercero consiste en que las actuaciones se produzcan con dolo, por no estar prevista la cláusula de cobertura para la incriminación de las conductas culposas (cfr. CP, art. 12). El delito tipificado en el artículo 310 del CP tiene carácter doloso «en todas sus modalidades» (APARICIO y ÁLVAREZ, 2011: 17), porque «no regula la conducta culposa» (BAJO y BACIGALUPO, 2010: 365). Lo anterior es admitido por la mayoría de la doctrina, salvo excepciones como BOIX y MIRA (2000: 1536), para quienes el supuesto del artículo 310 a) del CP «no presenta la menor dificultad para aceptar la modalidad culposa». Sin embargo, esta modalidad culposa no está prevista, como puede observarse en la redacción de la norma donde se elimina el castigo por imprudencia al describir el comportamiento con el verbo «simular», el adjetivo «ficticia», y al calificar el hecho de «falsedad». El soporte del delito de incumplimiento de obligaciones contables con la intención de defraudar al fisco lo constituye actos formales que ofrecen la característica de poder servir de medios para la realización o «posibilitación maliciosa de los delitos contra la Hacienda Pública, es decir, es la única forma posible de comisión de estos delitos de defraudación, expresión que conlleva inseparablemente unida la idea de dolo» (SAP de Madrid de 28 de noviembre de 2000).

El último requisito es que cumpla una de las cuatro condiciones «de carácter personal» (circ. de dic. 16/86 de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria) establecidas en el artículo 310 del CP:

- a) Incumpla absolutamente la obligación de llevanza de contabilidad en régimen de estimación directa de bases tributarias.
- b) Lleve contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, oculten o simulen la verdadera situación de la empresa.
- c) No hubiere anotado en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas, o los hubiese anotado con cifras distintas a las verdaderas.
- d) Hubiere practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias.

Así, la consideración como delito de los supuestos de hecho a que se refieren los párrafos c) y d) anteriores requerirá que se hayan omitido las declaraciones tributarias o que las presentadas fueren reflejo de su falsa contabilidad y que la cuantía, en más o en menos, de los cargos o abonos omitidos o falseados exceda, sin compensación aritmética entre ellos, de 240.000 euros por cada ejercicio económico.

«Se sanciona tanto la ausencia de contabilidad –incumplimiento absoluto– cuando los sujetos tributen en régimen de estimación directa para hallar el rendimiento de la actividad económica; como la llevanza de distintas contabilidades referidas a la misma actividad y ejercicio económico que oculten o simulen la verdadera situación de la empresa –en cuanto acto previo preparatorio del delito fiscal–; y la realización de anomalías contables tendentes a la ocultación de beneficios, siempre que vayan acompañados de la ausencia de declaraciones tributarias o de declaraciones confeccionadas con base a dichas anomalías, en tanto en cuanto la cuantía de los cargos o abonos omitidos o falseados exceda de 240.000 euros» (STS de 4 de abril de 2011).

El artículo castiga su violación por medio de determinados comportamientos que pueden clasificarse en dos grupos distintos. Los dos primeros apartados son conductas constitutivas de delito, mientras que los segundos son supuestos en los que la irregularidad contable debe ir unida a una conducta posterior y alcanzar una determinada importancia cuantitativa.

Entonces, para que se cometa el delito del apartado a) es preciso que: 1. El sujeto activo tenga la obligación por ley tributaria de llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales; 2. Exista incumplimiento absoluto y total de llevanza de contabilidad; 3. El incumplidor esté obligado por la ley tributaria a llevar contabilidad y/o libros y registros fiscales en régimen de estimación directa de las bases; 4. Esto lo haga con ánimo de engañar y defraudar al fisco.

Para que se cometa el delito del apartado b) es preciso que: 1. El sujeto activo tenga la obligación por ley tributaria de llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales; 2. El sujeto lleve varias contabilidades; 3. Oculten o simulen la verdadera situación de la empresa; 4. Esto lo haga con ánimo de engañar y defraudar al fisco.

Para la existencia del delito previsto en el apartado c) es preciso que: 1. El sujeto activo tenga la obligación por ley tributaria de llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales; 2. No hubiere anotado en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas, o los hubiese anotado con cifras distintas a las verdaderas, con el ánimo de alterar los datos con relevancia fiscal; 3. Se haya omitido la correspondiente declaración tributaria o que la presentada refleje esa falsa contabilidad; 4. La cuantía exceda de 240.000 euros por cada ejercicio económico; 5. Esto lo haga con ánimo de engañar y defraudar al fisco.

Finalmente, para la existencia del delito previsto en el apartado d) es preciso que: 1. El sujeto activo tenga la obligación por ley tributaria de llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales; 2. Se hayan practicado en ellos anotaciones contables ficticias, con el ánimo de alterar

los datos con relevancia fiscal; 3. Se haya omitido la correspondiente declaración tributaria o que la presentada refleje esa falsa contabilidad; 4. La cuantía exceda de 240.000 euros por cada ejercicio económico; 5. Esto lo haga con ánimo de engañar y defraudar al fisco.

4. SUJETO ACTIVO DEL DELITO

4.1. AUTORÍA DIRECTA

La redacción del artículo 310 del CP configura el delito contable como un delito especial propio, el cual se caracteriza porque la autoría directa se reserva a «un sujeto activo con especial cualificación» [STS de 28 de marzo de 2001 (NFJ010460)]. Este delito solamente puede ser realizado por sujetos determinados: una persona física que, obligada por la ley tributaria a llevar contabilidad mercantil o libros o registros fiscales, realiza el tipo injusto requerido. Si el sujeto pasivo recae sobre una persona jurídica, será de aplicación el artículo 310 bis del CP, a cuyo tenor será considerado como autor quien actúe como administrador de hecho o de derecho de la persona jurídica o en nombre o representación (legal o voluntaria) de la misma.

Para ser considerado sujeto activo del delito es necesario el cumplimiento de un doble requisito. En primer lugar, es preciso que sean sujetos pasivos de una relación jurídico-tributaria de carácter formal: que las leyes propias de cada tributo establezcan la sujeción al cumplimiento de deberes contables. En segundo lugar, es necesario que sean sujetos pasivos de una relación jurídico-tributaria de carácter material: que tengan la cualidad de deudor tributario. Esta doble especialidad se concreta de forma diferente en los cuatro supuestos del artículo 310; en los supuestos recogidos en los apartados a), c) y d) la especialidad se refiere a la superposición de una relación jurídico-tributaria material (sujetos pasivos, generalmente contribuyentes) con otra formal (obligados a la llevanza de libros); en el supuesto de la letra b) se requiere la cualidad de empresario sumada a la obligación de llevanza de libros (relación formal).

Por lo tanto, dos sujetos deben ser excluidos de la autoría. En primer lugar, los empresarios que están obligados a llevar la contabilidad en virtud exclusiva de la legislación mercantil. En segundo lugar, los sujetos pasivos de los tributos que no estén obligados a la llevanza de la contabilidad, bien por ser sujetos pasivos de un tributo que no los obliga, o por no reunir las condiciones que la ley tributaria impone para tener que llevar la contabilidad.

Esta doble especialidad, sujeto pasivo generalmente contribuyente y empresario, por una parte, y obligado a llevar contabilidad, por otra, debe analizarse a la luz de la normativa reguladora de la materia tributaria.

Sí están comprendidos en el artículo 310 del CP los sujetos obligados en el impuesto sobre sociedades, IRPF e impuesto sobre el valor añadido (IVA), pues el CP remite a la legislación tributaria para establecer los sujetos activos del delito.

A su vez, el artículo 104 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio dispone, bajo la rúbrica «obligaciones formales de los contribuyentes», que:

«1. Los contribuyentes del IRPF estarán obligados a conservar los justificantes y documentos acreditativos de las operaciones, rentas, gastos, ingresos, reducciones y deducciones de cualquier tipo que deban constar en sus declaraciones.

2. Los contribuyentes que desarrollen actividades empresariales, cuyo rendimiento se determine por el método de estimación directa, estarán obligados a llevar contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio español (CCom). No obstante, reglamentariamente se podrá exceptuar de esta obligación a los contribuyentes cuya actividad empresarial no tenga carácter mercantil de acuerdo con el CCom, y a aquellos contribuyentes que determinen su rendimiento neto por la modalidad simplificada del método de estimación directa.

3. Los contribuyentes de este impuesto estarán obligados a llevar los libros o registros que reglamentariamente se establezcan.

4. Reglamentariamente podrán establecerse obligaciones específicas de información de carácter patrimonial, simultáneas a la presentación de la declaración del IRPF o del Impuesto sobre el Patrimonio, destinadas al control de las rentas o de la utilización de determinados bienes y derechos de los contribuyentes.

5. Los contribuyentes de este impuesto que sean titulares del patrimonio protegido regulado en la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad, deberán presentar una declaración en la que se indique la composición del patrimonio, las aportaciones recibidas y las disposiciones realizadas durante el periodo impositivo incluido el gasto de dinero y el consumo de los fungibles integrados en el patrimonio neto, en los términos que reglamentariamente se establezcan».

Por otra parte, el artículo 133.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de Ley del Impuesto sobre Sociedades, que establece las obligaciones contables y facultades de la administración tributaria, declara (en su redacción de la Ley 16/2007) que:

«Los sujetos pasivos de este impuesto deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen. En todo caso, los sujetos pasivos... llevarán su contabilidad de tal forma que permita identificar los ingresos y gastos correspondientes a las rentas y explotaciones económicas no exentas».

El artículo 164.1.4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA establece, entre las obligaciones de los sujetos pasivos, la de llevar la contabilidad y los registros que se establezcan en

la forma definida reglamentariamente, sin perjuicio de lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas contables.

Respecto a la jurisprudencia, se puede decir que esta se basa en la legislación fiscal para detallar los libros necesarios:

«La legislación vigente en la fecha de los hechos recoge con claridad los libros que se debían llevar. Así, la LGT... establece en su artículo 35.2 que el sujeto pasivo está obligado a llevar y conservar los libros de contabilidad, registros y demás documentos que en cada caso se establezca; a facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones y a proporcionar a la administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible. Los libros de carácter mercantil, a los que se refieren los artículos 25 y siguientes del Código de Comercio..., son el libro diario y el libro de inventarios y cuentas anuales. Los libros de carácter fiscal... eran los siguientes. La Ley del Impuesto sobre Sociedades imponía la obligación de llevar una contabilidad de conformidad con lo regulado en el Código de Comercio y demás disposiciones legales que fuesen de aplicación. El reglamento del impuesto sobre sociedades imponía... los libros registro auxiliares de compras, ventas, cobros y pagos, gastos. Con relación al IVA, la ley que regulaba este impuesto, exigían la obligación de llevar una contabilidad y registros y los libros que se establecieran en el reglamento; el reglamento del IVA exigía un libro de registro de facturas emitidas, otro de facturas recibidas y un registro de bienes de inversión» (SAP de Madrid de 28 de diciembre de 2000).

4.2. AUTORÍA MEDIATA SIN SER REPRESENTANTE

Como el delito únicamente puede ser cometido por el sujeto obligado al cumplimiento de los deberes contables, la coautoría de los terceros está excluida. No obstante, sí es posible que el autor directo del delito coexista con diversos autores mediatos. La complejidad de las alternativas hace necesaria la división de las posibilidades en función de su naturaleza y función. Por un lado, es necesario identificar los diferentes sujetos: empleados contables, asesores contables, asesores fiscales y abogados. Por otro, es preciso diferenciar si el partícipe actúa o no como representante de la persona obligada por la ley tributaria a llevar contabilidad mercantil o libros o registros fiscales, porque este hecho marcará su tratamiento penal.

En este epígrafe se analizan los autores mediatos que no actúan como representantes, incidiendo en los empleados contables y asesores contables, que, a efectos de autoría, tienen las mismas características, salvo las especificaciones que se derivan de las obligaciones laborales (principalmente la influencia de la obediencia debida y el miedo insuperable).

Como el delito contable es un delito especial propio, únicamente puede ser realizado por sujetos determinados. Esta idea ha llevado a afirmar a la jurisprudencia que los asesores contables, al igual que los abogados y asesores fiscales nunca pueden ser autores de este delito, como

mucho partícipes. Los partícipes no deben quedar impunes porque, aunque no son los obligados tributarios, pueden ser responsabilizados cuando con su aporte técnico han contribuido de manera decisiva a desfigurar la situación económica de la empresa.

«El asesor fiscal y contable, está excluido de la autoría directa dado que no reúne la condición de sujeto pasivo de la obligación contable tributaria, pues los obligados por las leyes tributarias a llevar la contabilidad de forma completa y veraz son el empresario, el gerente y el representante» (SAP de Burgos de 29 de marzo de 1999). Según esta sentencia, un asesor fiscal o un contable solo sería responsable del delito imputado «si se acreditase su actuación por vía de inducción (instigar, persuadir o captar la voluntad ajena para la comisión del delito) o de cooperación necesaria (cuando la ayuda por él prestada reúna las notas de principalidad, necesidad o imprescindibilidad para perpetración y consumación del ilícito penal en virtud del CP, art. 28)».

Ahora bien, la STS de 16 de febrero de 2001 (NFJ017895) analiza el régimen penal del asesor contable y fiscal para el supuesto de cooperación necesaria.

«De la prueba practicada en el acto del juicio oral queda perfectamente acreditado: a) Que era el asesor contable y fiscal de los acusados y empresas a que se refieren las actuaciones. b) Que en el ejercicio de estas funciones, para reducir las cantidades que debían abonar como pago de impuestos, les suministró facturas falsas que no respondían a operaciones mercantiles reales. c) Que dichas facturas y las correspondientes operaciones ficticias fueron registradas en los libros contables de las empresas. d) Que las facturas falsas correspondían a empresas sin ninguna actividad comercial». «No puede ser considerado como autor del delito contable por carecer de la condición de sujeto pasivo de la obligación contable y tributaria, y no poderse apreciar ninguna otra forma de participación». «No es sujeto pasivo de ninguno de los tributos a los que afectan las anotaciones contables, ni está obligado a llevar los libros; no obtenía ventaja ni provecho de las anotaciones ficticias; la obtención de facturas falsas no es acto que integre el tipo del artículo 310 d)». «Solo puede considerarse autor directo del delito el obligado por ley tributaria a llevar los libros y la demás contabilidad de la empresa». «La conducta se configura como un auténtico cooperador necesario al realizar una actividad imprescindible para la perpetración del ilícito penal sancionado». «No hay duda de que nos encontramos con una cooperación eficaz con efectiva trascendencia en el resultado final de la operación planeada, que no puede ser encuadrada en el párrafo primero del artículo 28 CP por no ser el acusado sujeto pasivo de ninguna obligación tributaria».

Aunque, como hemos visto, la jurisprudencia se ha limitado a afirmar que los asesores contables y los empleados contables no son autores mediatos, el análisis debe ser más profundo (**cuadro 1**). El contable nunca cometerá delito cuando actúe sin actuación dolosa. Cuando un empleado contable o un asesor contable externo (o un abogado o un asesor fiscal) realiza los registros contables con base en datos ofrecidos por el obligado a llevar la contabilidad, siempre que actúe con desconocimiento de la situación, el empresario será autor mediano y el contable quedará impune.

Los problemas aparecen cuando el empresario induce al contable a realizar el comportamiento prohibido, teniendo este último un comportamiento doloso. Este supuesto se produce cuando el empresario induce al contable a realizar anomalías contables, conociendo esta la situación que se deriva de ello. En un primer análisis, el contable no puede ser castigado por esos hechos, pues no comete la conducta típica, al no poseer la calidad necesaria para que le sea imputable, pero además, el empresario no puede ser considerado partícipe porque no existiría delito al que vincular su inducción. Esta situación no tiene sentido.

Para solventar esta impunidad, la doctrina germánica creó la «teoría del instrumento doloso no cualificado» (VON HIPPEL, 1930: 482; 1932: 168; BAUMANN, 1963a: 561-565; 1963b: 56-59; 1963c: 110-121; KIENAPFEL, 1984: 553-555; MAURACH, 1962: 278-290; MAURACH, GÖSSEL, ZIPF, 1995; BAUMANN, WEBER, MITSCH, 1995). Según esta teoría, aplicable entre otros delitos al del artículo 310 del CP (FERRE, 1988: 234; SUÁREZ SÁNCHEZ, 2001: 35), el empresario (inductor) es castigado como autor mediano, y el contable (inducido) es calificado como cómplice.

La aplicación de esta teoría sobre los contables supone que el obligado a la llevanza de la contabilidad (empresario comerciante, profesional o artista) conviene con un empleado o asesor contable la realización, de forma dolosa, de las anomalías descritas en el artículo 310; en este caso, el empresario no es simplemente un inductor sino un autor mediano, aunque el contable autor del acto no sea un sujeto que pueda ser autor, al no concurrir las condiciones que exige el tipo objetivo; por su parte, el contable inducido responderá como cómplice por haber actuado como un instrumento doloso no cualificado. La jurisprudencia ha apoyado y aplicado la teoría doctrinal de que la ley no impide la punibilidad del *extraneus* como partícipe en el delito propio del *intraneus* [STS de 14 de enero de 1994, 26 de enero de 1994, 24 de junio de 1994, 20 de mayo de 1996 (NFJ006882), 10 de enero de 1997, 21 de diciembre de 1999, 28 de marzo de 2001 (NFJ010460)].

Para todos los casos en los que el contable actúe con dolo deben identificarse tres supuestos distintos: si actúa por propia iniciativa, si sigue instrucciones del deudor tributario o si actúa en connivencia con él.

Si el contable a quien se encomienda la realización de las actuaciones necesarias tendentes al cumplimiento de la obligación incumple dolosamente el mandato recibido por propia iniciativa sin inducción, sin previo acuerdo y sin conocimiento del deudor tributario, el contable no se verá inculcado por el artículo 310 del CP, aunque sí podrá ser autor mediano de otro delito, frecuentemente, el de falsedad documental, estipulado en el artículo 392 del CP. El deudor tributario tampoco estará castigado por el artículo 310 porque no intervino en la acción.

Conceder una penalidad distinta a quien actúe por propia iniciativa, de quien lo hace siguiendo instrucciones del sujeto pasivo y de quien a su vez lo realiza con la connivencia del obligado tributario, convierte en un concepto capital conocer la motivación de los implicados:

«Se argumenta por la defensa que no era obligación del acusado controlar si se llevaba la contabilidad y los libros oficiales, pues para ello ya tenía contratado a profe-

sionales, por lo que se viene a invocar la falta de concurrencia del elemento subjetivo, integrado por el dolo en la conducta del acusado. Este tribunal no discute si eso es o no cierto, pero lo que está acreditado es que no ha podido aportar los libros de contabilidad de las sociedades ni los demás libros exigidos por la legislación, a los que ya se ha hecho referencia, y que esta conducta se reiteró durante al menos cuatro años. Tampoco es lógico que durante cuatro años se esté pagando a varios contables sin que al menos anualmente se compruebe cuál ha sido el trabajo que han desarrollado, presentando estos al administrador de las sociedades las cuentas de las mismas. Y a lo expuesto debe añadirse que el acusado, según sus propias manifestaciones, llevaba el control absoluto de todas sus empresas, tomaba todas las decisiones, manejaba todos los fondos y estaba al tanto de todas las cuestiones que surgían en el tráfico cotidiano de las mismas. Por lo que no se explica que no controlara la existencia de una contabilidad y unos libros oficiales, no solamente ya por el hecho de que se trataba de una obligación legal, sino por el propio interés de conocer la marcha real de sus sociedades. Por lo tanto no puede decirse que en el actuar del acusado no concurra el dolo que exige esta figura delictiva» (SAP de Madrid 28 de diciembre de 2000).

Cuando el contable actúa siguiendo instrucciones del deudor tributario, entonces podrá deducirse responsabilidad por su contribución al hecho como partícipe (inductor, cooperador necesario o cómplice no necesario). En el caso de que el delito lo cometa el contable siguiendo órdenes del titular de la empresa en la que trabaja, hay que tener en cuenta la posibilidad de obediencia debida y la conexión con el miedo insuperable, «que sería necesario resolver caso por caso» (APARICIO y PÉREZ, 2010: 23).

El Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española ofrece dos acepciones de «connivencia»: confabulación, acuerdo entre varios para cometer un delito o una acción ilícita, por un lado, y tolerancia del superior para con las faltas que cometen sus subordinados contra las normas o costumbres establecidas, por el otro. En cualquiera de las dos acepciones es posible observar una conducta distinta de la de recibir instrucciones del sujeto pasivo. Cuando el contable actúa en connivencia con el deudor tributario, entonces podrá deducirse responsabilidad por su contribución al hecho como partícipe (inductor, cooperador necesario o cómplice no necesario).

Cuadro 1. Posibilidades del delito del profesional contable (asesor contable, abogado, asesor fiscal)

		Delito del contable	Delito del empresario
Contable	Sin dolo	Por propia iniciativa. Sin conocimiento del deudor tributario	No delito
		Siguiendo instrucciones del deudor tributario	Delito contable. Autor mediato. Artículo 310 del CP
		En connivencia con el deudor tributario	Delito contable. Autor mediato. Artículo 310 del CP
	Con actuación dolosa y responsable	Por propia iniciativa. Sin conocimiento del deudor tributario	No delito
		Siguiendo instrucciones del deudor tributario	Delito contable. Autor mediato. Artículo 310 del CP
		En connivencia con el deudor tributario	Delito contable. Autor mediato. Artículo 310 del CP
Fuente: elaboración propia.			

4.3. AUTORÍA MEDIATA COMO REPRESENTANTE

En los supuestos en los que se encargue a otros (empleado contable, asesor contable, abogado o asesor fiscal) el cumplimiento de la obligación tributaria, sin ser obligados tributarios, será de aplicación el artículo 31 del CP, que trata de dar soluciones al problema de la autoría cuando la cualificación requerida en el tipo concurre en el representado y no en el representante:

«El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito o falta requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre».

Es necesario distinguir entre representante legal y voluntario (**cuadro 2**). El representante legal sustituye a todos los efectos a su representado. Como se le pueden exigir directamente los deberes formales de carácter contable, puede ser autor del delito contable.

Por su parte, el representante voluntario no puede, por sí mismo, ser el autor del delito contable, aunque sí puede ser partícipe o cómplice.

Si el representante voluntario actúa sin dolo, queda impune, pues es un mero instrumento material del sujeto pasivo. Si el representante actúa por propia iniciativa, el representado tampoco cometerá delito.

Igualmente, si el representante voluntario actúa de forma dolosa y lo hace por propia iniciativa no resultará inculpatado por delito contable, aunque puede serlo por otro delito, principalmente el de falsedad en documento mercantil punible de acuerdo con el artículo 392 del CP.

Por su parte, el representante voluntario que actúa de forma dolosa y sigue las instrucciones del sujeto pasivo es cómplice del deudor tributario que debe ser calificado como inductor. Aplicando la «teoría del instrumento doloso no cualificado», el empresario (inductor) es calificado como autor mediato y el contable (inducido) como cómplice.

Por último, el representante voluntario que actúa de forma dolosa y que realiza su actuación en connivencia del representado es un cómplice del deudor tributario que debe ser calificado como inductor. Aplicando la «teoría del instrumento doloso no cualificado», el empresario es autor mediato y el contable cómplice.

Cuadro 2. Posibilidades del delito del representante

				Delito del representante	Delito del representado
Representante	Legal			Delito contable. Autor mediato. Artículo 310 del CP	No delito
			Por propia iniciativa. Sin conocimiento del representado	No delito	No delito
	Voluntario	Sin dolo	Siguiendo instrucciones del sujeto pasivo	No delito	Delito contable. Autor mediato. Artículo 310 del CP
			En connivencia con el representado	No delito	Delito contable. Autor mediato. Artículo 310 del CP
			Por propia iniciativa. Sin conocimiento del representado	Delito de falsedad documental. Autor mediato. Artículo 392 del CP	No delito
		Con actuación dolosa y responsable	Siguiendo instrucciones del sujeto pasivo	Delito contable. Cómplice. Artículo 310 del CP	Delito contable. Autor mediato. Artículo 310 del CP
			En connivencia con el representado	Delito contable. Cómplice. Artículo 310 del CP	Delito contable. Autor mediato. Artículo 310 del CP

5. MODALIDADES TÍPICAS

5.1. FALTA ABSOLUTA DE CONTABILIDAD EN RÉGIMEN DE ESTIMACIÓN DIRECTA

Para que se cumpla el delito, de peligro abstracto, establecido en el apartado a) del artículo 310 del CP se exigen dos requisitos: uno contable, el incumplimiento absoluto de la llevanza de contabilidad, y otro fiscal, que el sujeto activo esté sometido al régimen de estimación directa de bases tributarias, esto es, al sistema de determinación de la base del impuesto por medio de declaraciones, documentos y datos consignados en libros y registro.

Respecto al primer requisito, una interpretación literal del artículo sanciona la omisión plena de la contabilidad, por lo que el caso de anotación parcial de las operaciones en los libros registro, aunque no reflejen la imagen fiel de la empresa, no es reconducible a este apartado.

Con esta interpretación literal, en cuanto exista un asiento contable (el asiento de apertura) ya no estamos ante este supuesto delictivo. Sin embargo, la interpretación debe ser más flexible considerando que «el incumplimiento es absoluto cuando imposibilita totalmente la función que en materia de tributos están llamados a realizar los libros o registros fiscales» (SAP de Madrid de 28 de diciembre de 2000), ya que con la interpretación literal se estaría produciendo un «vaciamiento total de esta figura» (APARICIO y ÁLVAREZ, 2011: 19).

Esta es la interpretación correcta, independiente de las normas utilizadas para registrarlas y del soporte en el que se materialice el registro contable. Para analizar el primer caso debe observarse la SAP de Valencia de 26 de octubre de 1998: «La alegación no puede prosperar pues no puede confundirse la llevanza de estos listados de ordenador o medios privados de contabilidad con la exigida en el tipo penal, pues la letra a) del referido precepto se refiere al incumplimiento absoluto de la obligación, no tanto de llevar la contabilidad como si se tratara de la administración de una casa, cuanto la contabilidad exigida en las disposiciones legales». Para el segundo, la SAP de Madrid de 28 de diciembre de 2000: «Se alega por la Defensa que las sociedades tenían una contabilidad, aunque fuese por medio de listados de ordenador, por lo que no puede hablarse de un absoluto incumplimiento de llevar la contabilidad».

La redacción mejoraría si se especificara que este delito se comete con cualquiera de los tres siguientes actos: si no hay ni un asiento en los libros contables, si el contribuyente no pone los libros a disposición de la Administración tributaria o si el incumplimiento de los deberes contables fuera de tal naturaleza que hiciera imposible la función que en materia de tributos están llamados a realizar los libros o registros fiscales.

El segundo requisito es que solo será punible si el contribuyente se encuentra en régimen de estimación directa de bases tributarias y, además, el sujeto activo del delito impide determinar la base imponible de un impuesto que debe ser estimado por la administración sirviéndose de

«datos consignados en libros y registros», como establece el artículo 48 de la LGT. Por tanto, el delito no se puede cometer en impuestos en los que la Ley obligue al método de estimación objetiva singular de la base imponible.

El sometimiento al régimen de estimación directa de las bases tributarias del obligado tributario constituye un supuesto perfectamente determinable, limitando el ámbito de las posibles conductas delictivas a los siguientes sujetos: empresarios personas físicas y entes sin personalidad en régimen de estimación directa (normal o simplificada) de rendimientos empresariales; personas jurídicas sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades; y profesionales en régimen de estimación directa de rendimientos de su actividad. No cabe extender el tipo a los sujetos pasivos en régimen de estimación objetiva.

Con la redacción actual, el delito solo es punible para los supuestos de estimación directa de la base tributaria. No obstante, esta limitación es un error porque existe deber de registro en algunos supuestos de estimación objetiva (los que deduzcan amortizaciones y los que determinen su rendimiento neto en función del volumen de operaciones). La legislación debería modificarse para aumentar la punibilidad a los supuestos de estimación objetiva.

La renta derivada del ejercicio de una actividad económica se determina, como regla general, realizando determinados ajustes positivos o negativos sobre el resultado contable del ejercicio. Sin embargo, excepcionalmente, la normativa española contempla la posibilidad de determinar el rendimiento derivado del ejercicio de una actividad económica sin atender al resultado contable. El método de estimación objetiva permite la determinación de los rendimientos de la actividad económica de forma estimativa, mediante la aplicación de ciertos índices o módulos aprobados oficialmente. En estos casos, la renta sometida a gravamen no se determina por diferencia entre ingresos y gastos efectivos, sino a tanto alzado, en función de datos objetivos considerados como indicativos de la obtención de mayores o menores beneficios. Los sujetos pasivos que obtengan rendimientos derivados de actividades económicas, siempre que cumplan determinadas condiciones relativas al tipo de actividad y al volumen de ingresos y de compras, pueden optar por determinar tales rendimientos a través del método de estimación objetiva. El ámbito objetivo de aplicación del método de estimación objetiva a los sujetos pasivos del IRPF es muy amplio, por el contrario, son pocos los sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades que pueden optar por este método. Solamente determinarán la base imponible del impuesto sobre sociedades, a través del método de estimación objetiva, los sujetos pasivos a los que resulte aplicable el régimen especial de entidades navieras en función del tonelaje.

Los contribuyentes que determinen su rendimiento neto mediante el régimen de estimación objetiva deberán conservar, numeradas por orden de fechas y agrupadas por trimestres, las facturas emitidas de acuerdo a lo previsto en el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, y las facturas o justificantes documentales de otro tipo recibido. Igualmente deberán conservar los justificantes de los índices o módulos aplicados.

Los contribuyentes acogidos a este régimen que deduzcan amortizaciones estarán obligados a llevar un libro de registro de bienes de inversión (regulado en el art. 65 Reglamento del IVA). Además, por las actividades cuyo rendimiento neto se determine en función del volumen de operaciones (así ocurre en las actividades agrícolas y ganaderas), habrán de llevar un libro registro de ventas o ingresos. Toda esta documentación también debería estar protegida por el delito que nos ocupa.

Por tanto, la redacción del artículo 310 a) del CP debería explicitar que debe ser aplicable a los sujetos obligados a tributar, tanto por el método de estimación directa, como por el método de estimación objetiva.

5.2. LLEVAR DOBLE O MÁS CONTABILIDADES

El apartado b) del artículo 310 del CP regula un delito de peligro abstracto, hecho preparatorio del delito fiscal, consistente en llevar contabilidades distintas, es decir, «dos o más contabilidades» (SAP de Pontevedra de 1 de febrero de 2007) (STS de 22 de mayo de 2009), referidas a una misma actividad y ejercicio económico.

El texto se refiere a contabilidades distintas, por lo que quedan fuera del delito los registros de carácter exclusivamente fiscal que deben llevar los profesionales o artistas no sujetos al régimen de contabilidad mercantil.

El requisito imprescindible es que existan dos o más contabilidades, siendo una de ellas un registro que persiga fines defraudatorios y se presente a la Hacienda Pública. Puede ser que exista otra para satisfacer las necesidades del resto de usuarios; o puede ser también que exista un número de contabilidades mayor, por ejemplo que una recoja la situación patrimonial de la empresa utilizada a efectos internos, indispensable para una adecuada gestión social, y otra distinta muestre una información adecuada para sus relaciones con el resto de terceros, distintos a la Hacienda Pública.

Para que se perfeccione el delito es necesario que la doble contabilidad persiga fines defraudatorios tributarios. No es punible una segunda contabilidad que, aun ocultando o simulando la verdadera situación de la empresa, no persiga una finalidad defraudatoria, sino que persiga cualquier otra finalidad de modificación de la imagen económico-financiera de la entidad. PALAO (1985, 253) pone como ejemplo una contabilidad ajustada a criterios fiscales y otra basada en principios contables distintos como coste de reposición. De la misma forma, la conducta es impune si la doble contabilidad, aun siendo creada para satisfacer los fines fraudulentos, no llega a utilizarse para ello, sino que se utiliza para otras finalidades como «para realizar la liquidación» (SERRANO y SERRANO, 2005: 575) o para solicitar recursos del mercado de capitales.

El delito requiere, no solo que existan dos contabilidades, sino que una sea presentada a la Hacienda Pública y la otra a cualquier otro usuario de la contabilidad financiera. Si no se presenta

a otro destinatario de la información financiera, nada más que a la Hacienda, no existirá tal delito. La obligación de llevar los libros contables se compone de cinco obligaciones: de registrar los hechos económicos en los libros contables (art. 25 CCom.), de presentar los libros contables para su legalización (art. 27 CCom.), de conservar los libros contables (art. 30 CCom.), de formular las cuentas anuales (art. 34 CCom.) y de firmar los libros contables (art. 37 CCom.). Esto supone que para que exista este delito es necesario hacer valer frente a terceros una contabilidad registrada, firmada, conservada y presentada distinta a la entregada a la Hacienda Pública.

La SAP de Pontevedra de 1 de febrero de 2007 establece tres hechos en los que no existe delito según el artículo 310 b) del CP. El primero es la existencia de tres cheques y un recibo sin contabilizar; este caso «no constituye acreditación suficiente de la existencia de llevanza de contabilidades distintas». El segundo es que la contabilidad del acusado no había reflejado correctamente el IVA correspondiente a tres pisos. En este caso «no estaríamos en presencia de llevanza de una doble contabilidad sino de asientos contables inexactos, que por tanto no podrían integrar el supuesto de hecho del artículo 310 b) del CP sino el del artículo 310 c), que se refiere a la falta de anotación en los libros contables o las anotaciones con cifras distintas a las verdaderas». El tercero es la utilización indebida de la cuenta de caja, sin ajustarse al Plan General de Contabilidad; en este caso «podría suponer una infracción de tal Plan, pero no es un supuesto de doble contabilidad».

El apartado intenta evitar que una de las contabilidades sea utilizada por el obligado tributario para pagar menos impuestos, sin embargo, se limita a afirmar que «oculten o simulen la verdadera situación de la empresa» [art. 310 b) CP]. La jurisprudencia amplía la frase pero por el mismo camino: la «verdadera situación económica de la empresa» (SAP de A Coruña de 1 de julio de 1999) (SAP de Pontevedra de 1 de febrero de 2007). La redacción debería ser mejorada incidiendo en la finalidad del contribuyente para ahorrarse el pago de impuestos, más que incidir en el reflejo de una «verdadera» situación que ninguna normativa contable puede garantizar. Además, el artículo 310 b) del CP debería redactarse de forma que quede claro que, a través de la tipificación de este apartado, se pretende luchar contra el fenómeno representado por aquellas empresas o entidades que llevan dos o más contabilidades distintas, siendo una de ellas utilizada con fines de fraude a la Hacienda Pública, con la intención de ofrecer una información que permita eludir el correspondiente pago de los impuestos que gravan su actividad comercial sin que sea detectada la manipulación por la Inspección de Tributos.

5.3. ARTIFICIOS CONTABLES

Los apartados c) y d) artículo 310 del CP incluyen una parte de los artificios contables, concepto integrado por las omisiones y por las falsedades contables. En concreto, solo tipifican los artificios contables que tengan la finalidad de entorpecer la determinación de la base imponible. La alteración de la contabilidad de una sociedad mercantil «produce una realidad aparente de su situación económica, que puede tener trascendencia sobre otras entidades que se relacionan con la que adopta una realidad contable ficticia, e incluso sobre posibles actuaciones de la Hacienda Pública al liquidar el impuesto de sociedades» (STS de 25 de junio de 2010).

Los apartados c) y d) tipifican la utilización de artificios contables destinados a la desfiguración de la base imponible en beneficio del sujeto pasivo del impuesto, que solo son punibles cuando concurren dos condiciones. La primera es que se hayan omitido las declaraciones tributarias o las que se hayan presentado lo hayan sido estableciendo bases inexactas por motivo de la manipulación. La segunda es que las cantidades manipuladas excedan de 240.000 euros.

Los apartados c) y d) pueden estudiarse de forma conjunta porque tienen muchas diferencias con los dos anteriores. Mientras que los dos primeros casos regulan irregularidades generales de la contabilidad, las segundas regulan manipulaciones puntuales en la contabilidad. Además, a diferencia de los dos primeros, los apartados c) y d) requieren que comience la ejecución del delito fiscal (así como que la cuantía de los cargos o abonos omitidos o falseados excedan de 240.000 euros en cada ejercicio económico).

Por supuesto, no hay que confundir la contabilidad creativa y el delito contable (BLASCO, 1998: 33) (BERNATE, 2007: 52). La frontera entre ambos conceptos es que el delito contable consiste en el incumplimiento de una ley, y la contabilidad creativa es la utilización de una ley contable, sin incumplirla, para aprovechar al máximo su potencialidad como instrumento para la obtención de las finalidades intrínsecas pretendidas por el contable.

Para ser consideradas como delito, las omisiones y alteraciones en la contabilidad deben tener como objetivo modificar los datos con relevancia fiscal, por lo que no serán constitutivas de delito las omisiones o alteraciones que no produzcan una variación en los ingresos y gastos, en el valor contable y fiscal de los activos y pasivos, o en las diferencias temporarias del ejercicio.

El legislador establece un requisito para que un hecho sea delito al establecer como necesario que se hayan omitido las declaraciones tributarias o las que se hayan presentado lo hayan sido estableciendo bases inexactas por motivo de la manipulación. Esto supone que si el sujeto que ha cometido las infracciones contables presenta una declaración veraz, no estará cometiendo un delito. Eso sí, las irregularidades contables serán sancionadas como infracción tributaria.

Será válida la realización de asientos y anotaciones por cualquier procedimiento idóneo sobre hojas que después habrán de ser encuadernadas correlativamente para formar los libros obligatorios. Las anotaciones realizadas por procedimientos informáticos o por otros similares, no pueden integrar la conducta tipificada en el artículo 310 d) del CP «mientras no sean encuadernados, que es cuando adquieren la condición de libros oficiales» [STS de 16 de febrero de 2001 (NFJ017895)].

6. SUJETO PASIVO

El sujeto pasivo es el sujeto afectado por el incumplimiento. El perjudicado inmediato por el incumplimiento de las obligaciones contables es el acreedor tributario. Así, el sujeto pasivo es

el ente público titular del derecho de crédito cuyo incumplimiento es uno de los requisitos necesarios para la existencia de delito.

El delito contable protege únicamente los intereses de la Hacienda Pública, y no a la totalidad de los sujetos que pueden verse afectados por los fraudes de la contabilidad. Solo cabe hablar de delito contable cuando se incumple una obligación contable que venga establecida por ley tributaria. Así, si la anomalía contable no vulnera ninguna exigencia tributaria pero lesiona intereses particulares, entonces no constituye delito contable, debiendo resolverse conforme a lo dispuesto en el CP para las falsedades en documentos mercantiles.

La doctrina presenta consensuadamente que el delito contable tiene como bien jurídico protegido, con carácter general, al «Erario Público» (BAJO y BACIGALUPO, 2010: 361) o a la «Hacienda Pública, entendida como la persona jurídico-pública titular de ingresos fiscales destinados a cubrir las necesidades públicas» (APARICIO, 1997: 245). Sin embargo, estas afirmaciones no terminan de diferenciar completamente el sujeto pasivo porque no especifica si se refiere exclusivamente a la hacienda estatal, o también a la autonómica o, incluso, a la de otros organismos.

Como delito contra la Hacienda Pública, el bien jurídico protegido consiste primero en la función recaudatoria del Estado y demás organismos y entidades con capacidad impositiva, y los impuestos, como medio para el logro de determinada política económica (*vid.* art. 2.1 Ley 58/2003, General Tributaria). Por su parte, el artículo 31.1 de la Constitución establece la obligación contributiva para el sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente. Se trata de un deber de solidaridad cuyo incumplimiento encuentra la sanción penal.

Los principios que proclama el artículo 31 de la Constitución son, ciertamente, los que deben inspirar la política fiscal del Estado y los que vertebran el fundamento último de la obligación de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, «pero es el poder legislativo democráticamente legitimado el que desarrolla mediante la ley, la política fiscal diseñada en la Norma fundamental y es el poder ejecutivo el encargado de establecer reglamentariamente los procedimientos por los que en cada caso se deben determinar las obligaciones tributarias» (STS de 3 de enero de 2003).

Es indudable, pues, que el bien jurídico protegido «no es exclusivamente el patrimonio estatal, afectado indirectamente, sino la perturbación ocasionada a la actividad recaudatoria del mismo, como presupuesto básico para cubrir patrimonialmente imperiosas necesidades públicas» (STS de 6 de octubre de 2006).

La legislación debería definir que el sujeto pasivo es la Hacienda del Estado, la Hacienda foral, la Hacienda autonómica, la Hacienda local (como hace el art. 305.1 CP) y la Hacienda de los entes institucionales, entre ellos la Seguridad Social, siempre que se vean afectadas negativamente por el incumplimiento de las obligaciones contables.

Aunque la Hacienda del Estado es el principal sujeto pasivo también lo será el resto de haciendas, como puede verse en la STS de 28 de marzo de 2001 referida al delito de defraudación.

En esta sentencia aparece que la Hacienda pública de Navarra goza «en todo momento de la tutela del ordenamiento penal al mismo nivel que la Hacienda Pública del Estado».

De igual forma, también pueden ser sujetos pasivos el resto de entes institucionales. La doctrina es favorable a ello (APARICIO y ÁLVAREZ, 2010: 17), basado, fundamentalmente, en que el artículo 5.1 de la Ley 47/2003, de 27 de noviembre, General Presupuestaria, establece que la Hacienda de los entes institucionales está dentro de la Hacienda del Estado. El ejemplo más claro es el de la Seguridad Social, porque el artículo 310 del CP se encuentra ubicado en el Título denominado «De los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social».

7. PENA

La pena aparejada a este delito es de prisión de cinco a siete meses.

Adicionalmente, la pena prevista para las personas jurídicas es de multa de seis meses a un año y, cuando lo contemplen los jueces y tribunales, podrán imponer las siguientes penas (art. 310 bis CP):

- Disolución de la persona jurídica. La disolución producirá la pérdida definitiva de su personalidad jurídica, así como la de su capacidad de actuar de cualquier modo en el tráfico jurídico, o llevar a cabo cualquier clase de actividad.
- Suspensión de sus actividades por un plazo que no podrá exceder de cinco años.
- Clausura de sus locales y establecimientos por un plazo que no podrá exceder de cinco años.
- Prohibición de realizar en el futuro las actividades en cuyo ejercicio se haya cometido, favorecido o encubierto el delito. Esta prohibición podrá ser temporal o definitiva. Si fuere temporal, el plazo no podrá exceder de quince años.
- Inhabilitación para obtener subvenciones y ayudas públicas, para contratar con el sector público y para gozar de beneficios e incentivos fiscales o de la Seguridad Social, por un plazo que no podrá exceder de quince años.
- Intervención judicial para salvaguardar los derechos de los trabajadores o de los acreedores por el tiempo que se estime necesario, que no podrá exceder de cinco años (art. 33.7 CP).

El artículo 31 bis de la Ley Orgánica 5/2010 establece que para los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social contenidos en el Título XIV, las personas jurídicas serán penalmente responsables de los delitos cometidos en nombre o por cuenta de las mismas, y en su provecho, por sus representantes legales y administradores de hecho o de derecho. En los mismos supuestos, las personas jurídicas serán también penalmente responsables de los delitos

cometidos, en el ejercicio de actividades sociales y por cuenta y en provecho de las mismas, por quienes, estando sometidos a la autoridad de las personas físicas, han podido realizar los hechos por no haberse ejercido sobre ellos el debido control atendidas las concretas circunstancias del caso. La responsabilidad penal de las personas jurídicas será exigible siempre que se constate la comisión de un delito que haya tenido que cometerse por quien ostente los cargos o funciones aludidas, aun cuando la concreta persona física responsable no haya sido individualizada o no haya sido posible dirigir el procedimiento contra ella.

8. CONSUMACIÓN DEL DELITO

En el caso de la letra a) del artículo 310 del CP, la finalidad que la ley persigue es que «se lleve la contabilidad en un periodo determinado» (GARCÍA et ál., 1985: 99), por lo que el delito se consuma cuando expire dicho periodo. En la letra b) la consumación del delito se produce en el momento en que se confeccionan las contabilidades distintas. En el supuesto c), la consumación del delito se produce «cuando se presente la declaración tributaria que recoge las irregularidades contables» (SAP de Burgos de 29 de marzo de 1999: fundamento de derecho segundo). En el caso d) el delito se consuma en el momento en que se omite la declaración, es decir, «en el momento en que la Administración comunica al contribuyente la realización de la correspondiente liquidación practicada en ausencia de la autoliquidación» (PALAO, 1985: 254).

A partir de la consumación del delito debe calcularse el plazo de prescripción «que será de tres años por tratarse de delito menos grave» (SAP de Burgos de 29 de marzo de 1999: fundamento de derecho segundo).

9. RECTIFICACIONES DE LAS IRREGULARIDADES COMETIDAS

La presentación, dentro del periodo voluntario, de la declaración-liquidación o autoliquidación sustituyendo a la anteriormente presentada, en la que se corrija las omisiones o falsedades contables señaladas en las letras c) y d) del artículo 310, supone una falta de realización del delito.

Respecto a las rectificaciones de las irregularidades cometidas, fuera del periodo voluntario, hay dos opiniones encontradas. Un sector de la doctrina considera que la rectificación de la actuación fuera de plazo exime el delito (PÉREZ ROYO, 1986: 228) (APARICIO et ál., 1991: 141). Otra parte de la doctrina considera que lo anterior es aplicable a las infracciones administrativas para el delito de defraudación y contra la Seguridad Social, pero no para el delito contable (APARICIO y ÁLVAREZ, 2010: 25). Parece más adecuada esta segunda interpretación porque el legislador no ha especificado esta posibilidad en la definición del artículo 310 del CP. Admitiendo esta segunda interpretación, si el sujeto activo obligado a presentar declaración rectificara su actuación

después de haber transcurrido el plazo, este hecho es un caso de arrepentimiento espontáneo que actuará como atenuante, pero nunca como eximente.

10. DELITO CONTINUADO

En la comisión del delito contable existe la posibilidad de existencia del delito continuado si concurren los requisitos del artículo 74 del CP.

La determinación típica del resultado referido a cada ejercicio impide la apreciación del delito continuado a base de la suma o adición de cuantías, lo que no impide que se aprecie en los casos en que se realicen las irregularidades contables punibles respecto de distintos impuestos.

Como se puede observar en la SAP de Madrid de 18 de diciembre de 2000, el acusado, entre los años 1987 y 1990, omitió la llevanza de la contabilidad y demás libros oficiales en todas sus sociedades. «No obstante la cuestión carece de trascendencia ya que estamos en presencia de un delito continuado. El delito continuado exige siempre la existencia de un plan preconcebido o idéntica ocasión, lo que supone la ejecución de múltiples actos, con el mismo *modus operandi*, que se pueden perpetrar en diferentes lugares y en tiempos próximos, y que esas diferentes acciones sean subsumibles en el mismo artículo del Código Penal».

11. CONCURSO

11.1. CONCURSO CON LAS NORMAS ADMINISTRATIVAS

La vertiente material (existe otra vertiente procesal) del principio *non bis in idem* establece que nadie puede ser castigado –condenado o sancionado– dos veces por el mismo hecho. Este principio va «íntimamente unido a los principios de legalidad y tipicidad de las infracciones recogido en el artículo 25 de la Constitución» (STS de 31 de octubre de 1992). Derivado de ello, es imprescindible determinar qué precepto es el que debe aplicarse en caso de coincidencia entre cualquier norma penal y administrativa. Si una misma conducta cae en los ámbitos del injusto penal y del ilícito administrativo se investigará primero su adecuación en el precepto penal que, de comprobarse, excluirá la sanción administrativa. «Si no existió conducta penalmente relevante, continuará el procedimiento administrativo para determinar si hay responsabilidad administrativa» (FERRÉ, 1988: 26).

Como se observa en el **cuadro 3**, un mismo comportamiento cae en el ámbito penal y administrativo en un gran número de ocasiones, pues el legislador reguló superpuestas grandes zonas de punibilidad. Aunque no existe total coincidencia entre ambas regulaciones (pues la LGT tiene un ámbito mayor, permitiendo la sanción administrativa para un número mayor de conductas), es posible observar que ambas son disposiciones similares con un contenido material semejante y una misma estructura lógica.

Cuadro 3. Naturaleza de las infracciones tributarias y sus sanciones

Ilícito administrativo (LGT)	Ilícito penal (CP)
Inexactitud u omisión de operaciones en la contabilidad o en los libros y registros exigidos por las normas tributarias	No haber anotado en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas, o los hubiese anotado con cifras distintas a las verdaderas [art. 310 c) CP] Haber practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias [art. 310 d) CP]
Incumplimiento de la obligación de llevar o conservar la contabilidad, los libros y registros establecidos por las normas tributarias, los programas y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados	Incumplimiento absoluto de la obligación de llevar contabilidad en régimen de estimación directa de bases tributarias [art. 310 a) CP]
Llevanza de contabilidades distintas referidas a una misma actividad y ejercicio económico que dificulten el conocimiento de la verdadera situación del obligado tributario	Llevanza de contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, oculten o simulen la verdadera situación de la empresa [art. 310 b) CP]
Fuente: elaboración propia.	

Para precisar cuándo una conducta es subsumible en el precepto penal y cuándo en la norma administrativa, se realiza la siguiente distinción. En las letras a) y b) del artículo 310 del CP se cometerá el delito contable en el caso de incumplimiento absoluto y total de llevanza de contabilidad en régimen de estimación directa de las bases, y en el caso de llevar varias contabilidades, siempre y cuando esto se haga con ánimo de engañar. El resto de conductas posibles en relación con estos dos casos de incumplimiento total de llevanza de contabilidad y de llevar contabilidades diversas serán sancionables como meras infracciones administrativas. En las letras c) y d), la separación del delito contable de la infracción es más sencilla, ya que el criterio de separación es cuantitativo.

11.2. RELACIÓN CON EL DELITO DE FALSEDAD DOCUMENTAL

El artículo 392 del CP establece que el particular (para diferenciarlo de la autoridad o funcionario público del art. 390 CP) que cometiere en documento público, oficial o mercantil, alguna de las falsedades descritas en los tres primeros números del apartado 1 del artículo 390 será castigado con las penas de prisión de seis meses a tres años y multa de seis a doce meses.

Las conductas del artículo 310 del CP pueden ser calificadas de falsedades en documento mercantil castigadas en el artículo 392 del CP.

El concurso debe ser analizado según la finalidad del delincuente. Cuando la falsedad tiene, exclusivamente, la intención de defraudar a Hacienda, estamos ante un «concurso de normas y no de delitos» (FERRÉ, 1988: 235), ya que en el artículo 310 del CP la falsedad en documento se describe como actividad específica del tipo de injusto. Por lo tanto, el concurso de normas se resolverá a favor del delito contable según el principio de especialidad (art. 8 CP regla 1), en virtud del cual, cuando la motivación sea exclusivamente fiscal, existe un delito contable y, si se consuma la defraudación, un delito fiscal. Así lo entiende la jurisprudencia: «como la utilización de las facturas falsas fue utilizada como instrumento para la defraudación al fisco, quedan subsumidas en el delito contra la Hacienda Pública las falsedades documentales producidas por la emisión de facturas de contenido ficticio e irreal» (Sentencia del Juzgado Central de lo Penal de 17 de noviembre de 1998, fundamento de derecho tercero).

Sin embargo, cuando las irregularidades en la contabilidad tuvieran la finalidad de defraudar a la Hacienda Pública, pero también otras intenciones, como por ejemplo defraudar a terceros, existiría un concurso ideal de delitos. En este caso, el concurso se resolvería a favor del delito de falsedades en documento mercantil del artículo 392 del CP, salvo que la alteración de los datos falsos relativos al estado contable se produjera con el fin de lograr indebidamente la declaración de concurso de acreedores, pues entonces producirá un delito de falsedad del estado contable para alcanzar la situación concursal regulado en el artículo 261 del CP.

Las alteraciones contables se pueden producir con cuatro motivaciones principales. La primera intenta aumentar los activos e ingresos (o disminuir los gastos o pasivos) para ofrecer una mejor imagen de la sociedad para asegurar el puesto de los administradores o para obtener más recursos de los proveedores de financiación, ya sean bancarios o del mercado bursátil. La segunda finalidad intenta aumentar los gastos o pasivos (o disminuir los activos e ingresos) para ofrecer una imagen desfavorable con la intención de obtener una ayuda, subvención o en una estrategia frente a impagos a terceros. La tercera finalidad intenta aumentar los gastos o pasivos (o disminuir los activos e ingresos) para ofrecer una imagen desfavorable, logrando indebidamente la declaración de concurso de acreedores. La cuarta finalidad intenta aumentar los gastos o pasivos (o disminuir los activos e ingresos) para intentar pagar menos impuestos. Cuando la motivación de alterar la contabilidad posee la cuarta finalidad fiscal y, simultáneamente, la primera o la segunda motivación, existe un delito de falsedad documental. Si la motivación posee la tercera finalidad, y a la vez la cuarta fiscal, se producirá un delito de falsedad del estado contable para alcanzar la situación concursal.

La ubicación de cada delito a un hecho delictivo es relevante porque las penas son distintas para cada delito. La pena del delito de incumplimiento de obligaciones contables con la intención de defraudar al fisco es el que posee una pena menor, aunque con una dimensión más amplia. Tienen un nivel intermedio de penas el delito de falsedad en documento mercantil y el delito de falsedad del estado contable para alcanzar la situación concursal. El delito más penado es el delito de defraudación tributaria.

La pena del delito de incumplimiento de obligaciones contables con la intención de defraudar al fisco es de prisión de cinco a siete meses; adicionalmente, la pena prevista para las

personas jurídicas es de multa de seis meses a un año, y la posibilidad de imponer penas adicionales. El delito de falsedad en documento mercantil del artículo 392 del CP será castigado con las penas de prisión de seis meses a tres años y multa de seis a doce meses. El delito de falsedad del estado contable para alcanzar la situación concursal del artículo 261 del CP es castigado con la pena de prisión de uno a dos años y multa de seis a doce meses. El delito de defraudación tributaria será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de 120.000 euros.

11.3. RELACIÓN CON EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

El delito de incumplimiento de obligaciones contables con la intención de defraudar al fisco está relacionado, y es «compatible y acumulable» (ÁLVAREZ, 1997: 33) (FERRO, 2007: 39) con el delito del artículo 305 del CP. Este último es denominado indistintamente por la doctrina de defraudación tributaria (AYALA, 1988: 375), delito tributario (ROSSY, 1989:4) o delito fiscal (STS de 27 de diciembre de 1990) (FERRO, 2007: 39).

Según el artículo 305.1 del CP, el que por acción u omisión defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 120.000 euros, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía. Las penas señaladas se aplicarán en su mitad superior cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes: a) la utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario, y b) la especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o puede afectar a una pluralidad de obligados tributarios. Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el periodo de tres a seis años.

Por tanto, si la defraudación es menor de 120.000 euros, el hecho es un delito contable, no de defraudación tributaria, por lo que no existirá concurso.

Cuando el sujeto pasivo haya cometido el delito del artículo 310 del CP con el fin de cometer defraudación tributaria, la mayoría de la doctrina y la jurisprudencia considera que esta produce un supuesto de concurso de leyes que deberá resolverse con arreglo al principio de consunción (art. 8 CP regla 3) «a favor del artículo 305 del CP» (AYALA, 1988: 375) (FERRÉ, 1988: 236) (SÁNCHEZ-OSTIZ, 1995: 616) (BOIX, 1998) (BOIX y MIRA, 2000) (MARTÍNEZ PÉREZ, 1994; 1986; 1982) (BAJO y BACIGALUPO, 2010: 365) (APARICIO y ÁLVAREZ, 2010: 29) (MORALES, 2011b: 1129).

La jurisprudencia observa la relación de consunción, en la que el delito contable queda consumido o absorbido por el artículo 305 del CP, «siendo la relación concursal de normas no de delitos» (STS de 14 de diciembre de 1990) (STS de 26 de noviembre de 1990) (STS de 27 de diciembre de 1990) (STS de 31 de octubre de 1992) (SAP de A Coruña de 6 de mayo de 1993) (SAP de Lleida de 15 de julio de 1993) (SAP de Barcelona de 17 de noviembre de 1997) (SAP de Valencia de 3 de diciembre de 1998) (SAP de Madrid de 8 de julio de 1999) (SAP de Burgos de 16 de diciembre de 2002) (SAP de Valencia de 9 de julio de 2004). No es posible «castigar con independencia el acto preparatorio de un delito y el delito, después consumado, a que dicho acto se refiere, porque constituiría una vulneración del principio esencial *non bis in idem*» (STS de 27 de diciembre de 1990) (STS de 31 de octubre de 1992), por lo que «el delito contable queda consumido o absorbido» por el artículo 305 del CP (STS de 9 de marzo de 1993) y, por tanto, «con sanción exclusivamente por el delito de impago de impuestos» (STS de 28 de diciembre de 2000).

Solo son punibles los comportamientos del artículo 310 del CP en los supuestos de inaplicabilidad del artículo 305 del CP; esto se debe a que el delito contable es un delito instrumental en la medida en que sanciona «actos preparatorios» de una infracción tributaria (SAP de Madrid de 23 de junio de 2005). La configuración del delito contable como delito instrumental está ampliamente recogida en la jurisprudencia (STS de 21 de octubre de 1992) (STS de 28 de diciembre de 2000) (STS de 28 de diciembre de 2001) (STS de 29 de junio de 2002) (STS de 17 de abril de 2006). Producida la defraudación esta absorbe y consume las precedentes irregularidades contables. «Los comportamientos del delito de incumplimiento de obligaciones contables con fraude fiscal solo resultan punibles en los supuestos de inaplicabilidad del delito de defraudación a la Hacienda estatal, autonómica o local, eludiendo el pago de tributos o disfrutando indebidamente de beneficios fiscales» (STS de 26 de noviembre de 1990) (STS de 10 de octubre de 2001). El delito contable es «un acto preparatorio, que por decisión legislativa adquiere la condición de figura penal propia pero que en sustancia no pasa de ser una modalidad del delito llamado fiscal o contra la Hacienda. Solo desde esta perspectiva puede ser contemplado» (SAP de Madrid de 28 de diciembre de 2000). «El delito contable es un delito instrumental en la medida que sanciona actos preparatorios de una infracción tributaria anticipando las barreras de protección penal, que solo queda elevado a categoría de delito autónomo cuando no se haya producido la defraudación a Hacienda constitutiva de delito» (STS de 28 de diciembre de 2000) (STS de 29 de junio de 2002).

Frente a esta corriente mayoritaria, parte de la doctrina sostiene que en este supuesto existe un concurso de delitos (GRACIA, 1990: 345-347) (LAMARCA, 1985: 796), que obligaría a sumar las penas de ambos preceptos. «Es clara la distinción entre el deber de declarar y otros deberes formales, especialmente el deber de llevanza de contabilidad y registro, pues cumplen funciones propias específicas y distintas en las diferentes fases del procedimiento de gestión» (GRACIA, 1990: 347), por ello, «el delito contable no puede ser entendido como un tipo dependiente de preparación de una defraudación tributaria» (GRACIA, 1990: 347). Incluso la SAP de Valladolid de 20 de marzo de 1997 castigó aisladamente ambos delitos.

Esta última alternativa, aunque minoritaria, parece la correcta, porque no puede tener la misma pena una persona que defrauda, que otra que defrauda y además altera intencionalmente los regis-

tros contables. Además, debe tenerse en cuenta que los deberes de llevanza de la contabilidad tienen muchas motivaciones, y solo una de ellas es la tributaria, por lo que no puede considerarse que los primeros deberes siempre tienen un carácter instrumental sobre los segundos; en algunos casos, las infracciones contables son un instrumento para una infracción tributaria, pero otras veces la infracción contable tiene otras intenciones. En la actualidad este problema está resuelto con el concurso con otros dos delitos (de incumplimiento de obligaciones contables con la intención de defraudar al fisco y de falsedad del estado contable para alcanzar la situación concursal), pero sería deseable que el legislador hubiera definido un delito contable autónomo independiente de los otros dos delitos.

CONCLUSIONES. PROPUESTAS PARA MEJORAR LA TIPIFICACIÓN DEL DELITO CONTABLE

En la actualidad es posible plantearse la conveniencia, tanto de la criminalización de las infracciones contables, como de que siga manteniéndose el carácter instrumental de los delitos contables frente a los delitos fiscales, pues ambas medidas son discutibles.

La primera alternativa es que el legislador elimine el delito contable, manteniendo únicamente el delito fiscal y las infracciones contables, de forma que se ahorren los procedimientos penales de tipo exclusivamente contable, siendo medidas disuasorias suficientes las establecidas por los procesos administrativos aplicados con todo rigor. En este contexto, la infracción contable debería ser únicamente sancionada administrativamente y ser tipificada penalmente solo cuando el hecho dé lugar a evasión tributaria, es decir, cuando suponga un perjuicio material para la Hacienda Pública. Siguiendo esta propuesta, solo existirán las infracciones administrativas de naturaleza mercantil y la alteración de la contabilidad nunca supondrá un delito, salvo que suponga una defraudación, lo que sería un delito fiscal.

La segunda alternativa se produciría si existiera una fuerte corriente de opinión que hiciera imposible eliminar el delito contable. En este entorno, la legislación debería configurar el delito contable, de forma que permitiera ser penado de forma independiente del delito de defraudación tributaria, para que ambas actuaciones pudieran ser consideradas simultáneamente como delito.

En el momento actual, con una crisis económica prolongada, y con una necesidad imperiosa de acumulación de recursos públicos, existen motivaciones de la opinión pública para conceder un papel fundamental a la persecución de hechos que podrían minorar los recursos públicos, priorizando el nivel de prevención que concede el CP. De esta forma, la segunda alternativa será la más aceptada en el actual contexto económico y social. Así, es necesario un cambio legislativo para establecer una separación radical entre el delito contable y el de defraudación tributaria, configurando el primero para que sea compatible con el segundo y no quede, como sucede en la actualidad, en caso de concurrencia, subsumido por él. Un cambio legislativo en este sentido podría ser una buena medida para aumentar la disuasión, pero hasta que la legislación no sea modificada, esto no será posible y, en caso de existencia de delito de defraudación tributaria, nunca se podrá imputar delito contable.

La propuesta de separación radical entre el delito contable y el de defraudación tributaria es válida en estos momentos, no tanto para acumular las penas, sino para asegurarse la posibilidad de que adicionalmente se pueda imputar delito contable a las personas jurídicas. Si con la redacción actual una empresa altera la contabilidad para defraudar y el fraude se produce, se debe aplicar el delito de defraudación tributaria únicamente, en este escenario las actuales penas son lo suficientemente gravosas como para no reclamar una acumulación de penas con el otro delito, el contable. Esta no es la finalidad. Realmente se deberían separar porque son dos hechos diferentes, y porque así es posible imputar responsabilidad penal a la persona jurídica, cosa que no ocurriría en la actualidad, pues únicamente se penaría el delito fiscal. Así, las personas jurídicas serían condenadas por el delito contable (porque el delito fiscal no está entre los supuestos en los que se amplía la responsabilidad a las personas jurídicas), y las personas físicas por el delito contable y fiscal al mismo tiempo. La necesidad de imponer penas a las personas jurídicas es lo suficientemente importante como para recomendar esa modificación legislativa. Con esta medida se estaría luchando con aquellas figuras delictivas, establecidas en el preámbulo de la Ley Orgánica 5 del 2010, donde la posible intervención de las personas jurídicas se hace más evidente.

El aspecto fundamental para considerar al delito contable como instrumental del delito fiscal (como actualmente lo hace la legislación española) es aceptar que la única motivación para alterar los registros contables es pagar menos tributos, lo cual no es cierto. La alteración de los registros puede tener múltiples finalidades, una de ellas, incluso, es el aumento de ingresos y activos de forma que, aunque se abone una cuota mayor de impuestos, ofrezca una imagen más favorable para solicitar recursos financieros al mercado. Si las motivaciones pueden ser muchas, no solo la de defraudar impuestos, es imprescindible considerar que ambos son delitos autónomos. El delito contable se produce cuando se alteran las cuentas por cualquier finalidad, y el delito fiscal se produce cuando por acción u omisión se defrauda a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, ya sea por medio de una modificación de los registros contables o no.

Si admitimos la propuesta de esta investigación, la redacción del delito contable debe ser modificada de forma drástica, puesto que tiene que configurarse de forma que sea independiente, autónoma y, sobre todo, compatible con el de defraudación tributaria. El delito contable debe ser independiente del delito fiscal, lo que supone eliminar la actual consideración del delito contable como instrumento para adelantar la persecución penal del delito fiscal. La manifestación más importante de este nuevo diseño del delito es su conceptualización fuera de las nociones fiscales. El delito no puede depender de que la llevanza de la contabilidad esté establecida en una legislación fiscal, al contrario, la obligación contable debe partir de una legislación mercantil (o contable). Todo lo anterior debería quedar plasmado en la redacción de artículo 310 del CP. Esta nueva consideración del delito tiene repercusiones en todo su desarrollo:

- El bien jurídico protegido ya no es el erario público, sino el conjunto de usuarios de la contabilidad.
- El comportamiento típico es independiente de la motivación fiscal para defraudar, únicamente se requiere que: (a) se incumpla de forma absoluta la obligación de llevar las cuentas según la legislación contable y mercantil; (b) se lleven contabilida-

des distintas, independientemente de cuáles sean las motivaciones que tenga esta acción, y (c) se hayan cometido omisiones y falsedades contables con la intención de defraudar o con cualquier otra intención.

- El concurso queda totalmente modificado. Existirá un delito contable cuando se produzca el hecho injusto. Independientemente, existirá un delito fiscal cuando se produzca un fraude a la hacienda. Por tanto, el delito contable no es instrumental al delito fiscal, y una persona puede cometer ambos.

Pero incluso sin realizar estas modificaciones tan drásticas, quedándonos en el paradigma actual, es necesario realizar una serie de modificaciones en el artículo 310 del CP para adaptarlo al entorno económico actual.

1. La redacción del artículo 310 a) del CP mejoraría si se especificara que este delito se comete con cualquiera de los tres siguientes actos: si no hay ni un asiento en los libros contables, si el contribuyente no pone los libros a disposición de la Administración tributaria o si el incumplimiento de los deberes contables fuera de tal naturaleza que hiciera imposible la función que en materia de tributos están llamados a realizar los libros o registros fiscales.
2. Con la redacción actual, del artículo 310 a) del CP, el delito solo es punible para los supuestos de estimación directa de la base tributaria. Esta limitación es un error porque existe deber de registro en algunos supuestos de estimación objetiva, en concreto en los que deduzcan amortizaciones y los que determinen su rendimiento neto en función del volumen de operaciones. El artículo debería modificarse para aumentar la punibilidad a los supuestos de estimación objetiva, explicitando que debe ser aplicable a todos los sujetos obligados a tributar, tanto por el método de estimación directa, como por el método de estimación objetiva.
3. Respecto al artículo 310 b) del CP, el delito requiere, no solo que existan dos contabilidades, sino que una sea presentada a la Hacienda Pública y la otra a cualquier otro usuario de la contabilidad financiera. Si no se presenta a otro destinatario de la información financiera, nada más que a la Hacienda, no existirá tal delito. La legislación debería especificar que la obligación de llevar los libros contables se compone a su vez de cuatro obligaciones: obligación de registrar los hechos económicos en los libros contables, obligación de firmar los libros contables, obligación de conservar los libros contables y obligación de presentar los libros contables. Esto supone que para que exista este delito es necesario hacer valer frente a terceros una contabilidad registrada, firmada, conservada y presentada distinta a la entregada a la Hacienda Pública.
4. Con la actual redacción, para que se perfeccione el delito del artículo 310 b) del CP es necesario que la doble contabilidad persiga fines defraudatorios tributarios. No será punible una segunda contabilidad que, aun ocultando o simulando la verdadera situación de la empresa, no persiga una finalidad defraudatoria, sino que persiga cualquier otra finalidad de modificación de la imagen económico-financiera de

la entidad. De la misma forma, la conducta es impune si la doble contabilidad, aun siendo creada para satisfacer los fines fraudulentos, no llega a utilizarse para ello, sino que se utiliza para otras finalidades como para realizar la liquidación o para solicitar recursos al mercado de capitales. La redacción del delito contable de doble contabilidad debería basarse en alteraciones de los registros contables no limitarse a la finalidad defraudatoria tributaria porque en sí misma la duplicidad de registros debe ser una conducta delictiva.

5. El artículo 310 b) del CP intenta evitar que una de las contabilidades sea utilizada por el obligado tributario para pagar menos impuestos, sin embargo, el legislador y la jurisprudencia se limitan a afirmar que «oculten o simulen la verdadera situación de la empresa». La redacción debería ser mejorada incidiendo en la finalidad del contribuyente para ahorrarse el pago de impuestos, más que incidir en el reflejo de una «verdadera» situación que ninguna normativa contable puede garantizar.
6. El legislador debería concretar cuál es el sujeto pasivo del delito porque no especifica si se refiere exclusivamente la Hacienda estatal, o también la autonómica o, incluso, la de otros entes públicos. El legislador debería especificar que no es exclusivamente el patrimonio estatal, afectado indirectamente, sino la perturbación ocasionada a la actividad recaudatoria del mismo, como presupuesto básico para cubrir patrimonialmente las necesidades públicas, por lo que el sujeto pasivo es la Hacienda del Estado, la Hacienda foral, la Hacienda autonómica, la Hacienda local y la Hacienda de los entes institucionales, entre ellos la Seguridad Social, siempre que se vean afectadas negativamente por el incumplimiento de las obligaciones contables.

Bibliografía

- APARICIO PÉREZ, A. [1991]: «El delito de fraudes contables», *Actualidad Tributaria*, n.º 14, págs. 243-247.
- [1997]: *La regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social en el nuevo Código Penal de 1995*, Valladolid: Lex Nova.
- APARICIO PÉREZ, A. y ÁLVAREZ GARCÍA, S. [2010]: «El llamado delito contable», *Crónica Tributaria*, n.º 136, págs. 7-35.
- APARICIO PÉREZ, A.; BAENA AGUILAR, A.; GARCÍA DE LA MORA, L. y MARTÍNEZ LAGO, M. A. [1991]: *Delitos e infracciones tributarias: teoría y práctica*, Valladolid: Lex Nova.
- ARROYO ZAPATERO, L. [1987]: *Delitos contra la Hacienda Pública en materia de subvenciones*, Madrid: Ministerio de Justicia.
- BACIGALUPO, S. [1985]: «La responsabilidad penal de los órganos, directivos y representantes de una persona jurídica (el actuar en nombre de otro)», en VV. AA. (2003), *Comentarios a la Legislación penal-La reforma penal de 1983*, t. V, vol. 1, Madrid, págs. 379 y ss.
- [2010]: «La responsabilidad penal y administrativa de las personas jurídicas y programas de "compliance" (a propósito del proyecto de reforma del Código Penal de 2009)», *La Ley*, n.º 3818, págs. 1-8.

- [2011]: «Los criterios de imputación de la responsabilidad penal de los entes colectivos y de sus órganos de gobierno (arts. 31 bis y 129 CP)», *Diario la Ley*, n.º 7541, págs. 1-8.
- BAJO FERNÁNDEZ, M. [1978]: *Derecho penal económico aplicado a la actividad empresarial*, Madrid: Civitas.
- BAJO FERNÁNDEZ, M. y BACIGALUPO SAGGESE, S. [2010]: *Derecho penal económico*, Madrid: Editorial del Centro de Estudios Ramón Areces.
- BAUMANN, J. [1963a]: «Beihilfe bei eigenhändiger voller Tatbestandserfüllung», *NJW*, págs. 561-565.
- [1963b]: «Täterschaft und Teilnahme», *JuS*, págs. 56-59.
- [1963c]: «Gedanken zum Eichmann-Urteil», *JZ*, págs. 110-121.
- BAUMANN, J.; WEBER, U. y MITSCH, W. [1995]: *Strafrecht. Allgemeiner Teil. Lehrbuch*, 10.ª ed., Aufl. Gieseking, Bielefeld, § 29, Rn. 14.
- BERMEJO RAMOS, J. [1985]: «Tratamiento de los delitos contra la Hacienda Pública en la nueva regulación del Código Penal», *Gaceta Fiscal*, n.º 24, págs. 117 y ss.
- BLASCO LANG, J. J. [1998]: «De la contabilidad creativa al delito contable», *Partida Doble*, n.º 85, enero, págs. 33-39.
- BOIX REIG, F. J. [1996]: «Aspectos de la nueva regulación del delito fiscal», *Cuadernos de Derecho Judicial*, n.º 20, págs. 261-288.
- BOIX REIG, F. J. y MIRA BENAVENT, J. [2000]: *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, Valencia: Tirant lo Blanch.
- BUSTOS RAMÍREZ, J. [1991]: *Manual de derecho penal. Parte especial*, 2.ª ed. Barcelona: Editorial Ariel, Serie Derecho.
- HEINE, B. [2002]: «Modelle originärer [straf-]: rechtlicher Verantwortlichkeit von Unternehmen», en HETTINGER (ed.), (2002), *Reform des Sanktionsrecht. Bd. III: Verbandstrafe*, Baden-Baden, págs. 121-154.
- HIPPEL, R. von [1930]: «Deutsches Strafrecht», II, en: BÄNDE, J., *Springer*, pág. 482.
- [1932]: *Lehrbuch des Strafrechts*, Berlín.
- KIENAPFEL, C. [1984]: «Diethelm Kienapfel, Strafrecht Allgemeiner Teil», *Mit Einführungen in programmierter Form*, 4.ª ed.
- MARTÍNEZ PÉREZ, C. [1982]: *El delito fiscal*, Madrid: Montecorvo.
- [1986]: «Incumplimiento de obligaciones contables», *Comentarios a la Legislación Penal*, t. VII. Madrid: Derecho Reunidas.
- [1994]: «El delito societario de administración fraudulenta», *Estudios Penales y Criminológicos*, XIX, págs. 156-324.
- MAURACH, R. [1962]: *Tratado de Derecho Penal*, (Traducción y notas de Derecho Español por Juan Córdoba Roda), Barcelona: Ediciones Ariel.
- MAURACH, R.; GÖSSEL, K. H. y ZIPF, H. [1995]: *Derecho penal. Parte general. 2. Formas de aparición del delito y las consecuencias jurídicas del hecho*, Buenos Aires: Astrea.
- MUÑOZ CONDE, F. [2007]: *Manual de Derecho Penal. Parte especial*, 16.ª ed. Valencia: Tirant lo Blanch.

PALAO TABOADA, C. [1985]: «Notas sobre el nuevo delito contable-tributario», *Crónica Tributaria*, n.º 136/2010, págs. 251-256.

PÉREZ ROYO, F. [1986]: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

POLAINO NAVARRETE, M. [1985]: «El delito fiscal. Secuencias fallidas de una reforma penal», *Estudios Penales y Criminológicos*, IX, págs. 199-213.

QUINTERO OLIVARES, G. [2011]: «Delitos contra el patrimonio y contra el orden socioeconómico», en: VV. AA. QUINTERO OLIVARES, G. (dir.), (2011), *Comentarios a la parte especial del derecho penal*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, págs. 613-763.

ROSAL BLASCO, B. del [1998]: *Los delitos societarios en el CP de 1995*, Valencia: Tirant lo Blanch.

ROSSY, J. M. [1989]: *El delito fiscal*, Barcelona: Bosch.

SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, P. [1995]: *El delito contable tributario. Interpretación y análisis dogmático del artículo 350 bis del Código Penal*, Pamplona: Aranzadi.

SUÁREZ SÁNCHEZ, A. [2001]: «El sujeto activo en los delitos contra la administración pública», *Revista de Derecho Penal y Criminología*, n.º 68, págs. 13-42.

NIA-ES 610. UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE LOS AUDITORES INTERNOS

Ana Martí Corral

Socio MC Economistas Auditores

EXTRACTO

En el siguiente artículo vamos a tratar la Norma Internacional de Auditoría 610, «Utilización del trabajo de los auditores internos» (NIA-ES 610), que debe interpretarse conjuntamente con la NIA-ES 200, «Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría», la NIA-ES 315, «Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y su entorno», y la NIA-ES 230, «Documentación de auditoría». En este sentido, la NIA-ES 610 destaca el papel de la auditoría interna como una fuente de información que puede ayudar al auditor externo en la formación de su opinión sobre los estados financieros de la empresa y analiza los factores que pueden afectar a la determinación por el auditor externo de la posibilidad de que el trabajo de los auditores internos sea adecuado para los fines de la auditoría.

Palabras claves: función de auditoría interna y auditores internos.

ISA 610. USING THE WORK OF INTERNAL AUDITORS (SPAIN)

ABSTRACT

This article deals with the International Standard on Auditing 610, «Using the Work of Internal Auditors» (Spain) (ISA 610), which should be interpreted in conjunction with ISA 200, «Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing», ISA 315, «Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and its Environment», and ISA 230, «Audit Documentation». In this respect, ISA 610 emphasises the role of the internal audit as a source of information that can assist the external auditor to form his opinion on the company's financial statements, and it analyses the factors that might affect the determination by the external auditor on whether the work of internal auditors can be used for purposes of the audit.

Keywords: internal audit functions and internal auditors.

Sumario

1. Introducción
2. ¿Qué se entiende por auditoría interna?
3. Determinar si se utiliza el trabajo de auditores internos
4. Cómo documentar la auditoría interna
5. Conclusiones

1. INTRODUCCIÓN

En el siguiente artículo trataremos la Norma Internacional de Auditoría (NIA-ES) 610, «Utilización del trabajo de los auditores internos», aprobada por la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 15 de octubre de 2013, y que viene a sustituir a la anterior Norma Técnica de Auditoría (NTA) sobre «Consideración del trabajo realizado por la auditoría interna», publicada por la Resolución del 26 de septiembre de 2002, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Esta norma debe interpretarse conjuntamente con:

- La NIA-ES 200, «Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría».
- La NIA-ES 315, «Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno».
- La NIA-ES 230, «Documentación de auditoría».

La finalidad de esta norma no es otra que la de aportar reglas y criterios a los auditores externos que les permitan evaluar si el trabajo realizado por el departamento de auditoría interna es adecuado para los fines del proyecto y, en caso afirmativo, puedan definir el alcance de dicho uso.

Conceptos clave:

- **Función de auditoría interna:** actividad de evaluación establecida o prestada a la entidad como un servicio. Sus funciones incluyen, entre otras, el examen, la evaluación y el seguimiento de la adecuación y eficacia del control interno.
- **Auditores internos:** personas que realizan actividades correspondientes a la función de auditoría interna. Los auditores internos pueden pertenecer a un departamento de auditoría interna o función equivalente.

2. ¿QUÉ SE ENTIENDE POR AUDITORÍA INTERNA?

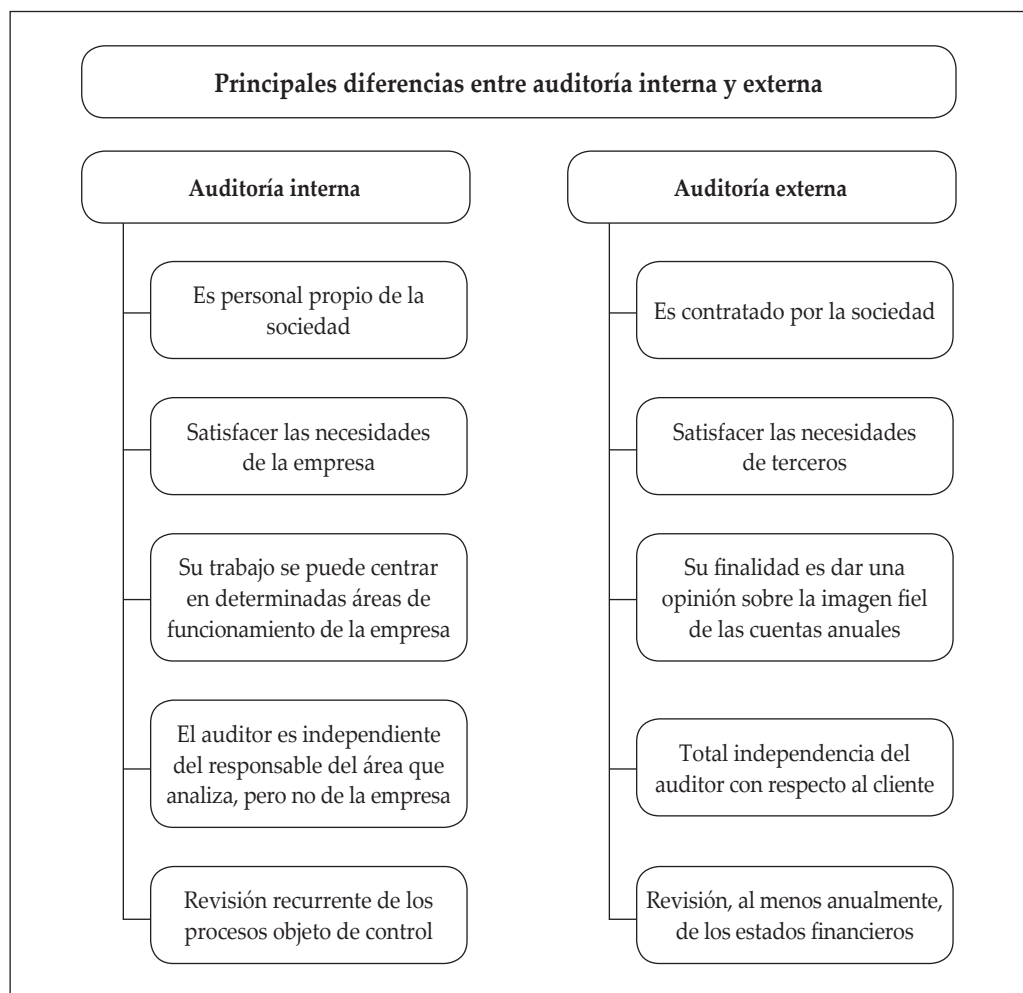
El principal objetivo de la NIA-ES 610 es el de dar respuesta a cómo puede utilizarse el trabajo de auditoría interna para los propios fines del auditor externo e identificar las responsabilidades que le surgen al auditor externo en caso de utilizar esta fuente de información; es con la lectura de este objetivo cuando puede surgir la primera duda, y es que no siempre está claro cuál es el alcance y trabajo de la auditoría interna.

No son pocas las ocasiones en las que se puede confundir el concepto de auditoría externa e interna, debido a los puntos en común que existen entre ambas disciplinas, si bien es cierto que también existen diferencias.

Los objetivos de la función de auditoría interna se determinan por la dirección y, cuando proceda, los responsables del órgano de gobierno. Si bien los objetivos de la auditoría interna y los del auditor externo son distintos, algunas de las vías por las que la función de auditoría interna y el auditor externo alcanzan sus respectivos objetivos pueden ser similares.

Con el objetivo de aclarar conceptos, podemos decir de forma genérica que la auditoría interna es aquella actividad desarrollada para incrementar el valor de la compañía mediante la mejora en la ejecución de sus actividades (operaciones comerciales, financieras...) y alcanzar los objetivos planteados por la dirección, responsable del buen desarrollo de la misma.

A continuación se muestra un cuadro donde se recogen las principales diferencias entre ambas disciplinas:



Es cierto que la labor de auditoría interna ha evolucionado en los últimos años, pasando de una orientación casi exclusiva de salvaguarda de activos a otra en la que interviene directamente tanto en el diseño de la actividad operativa de la empresa como de su actividad financiera, persiguiendo los siguientes objetivos recogidos en la NIA-ES 610, los cuales variarán de acuerdo con la dimensión de la entidad, exigencias de la dirección, o bien responsables el gobierno de la entidad.

A modo de resumen y de forma general, las actividades de la función de auditoría interna serían las siguientes:

- **Facilitar el desarrollo y ejecución de la estrategia** de la empresa y/o unidades de negocio/filiales.
- **Desarrollar sus actividades operativas de la mejor forma posible**, tanto en resultado como en coste de ejecución.
- Asegurar la **idoneidad de los sistemas de información financiera** que permita a la dirección tomar decisiones relativas a los dos puntos anteriores con el menor grado de incertidumbre posible.
- Para cumplir los puntos anteriormente descritos, suele recaer sobre la auditoría interna la responsabilidad del **seguimiento del control interno**, tanto de su revisión y evaluación como de recomendar medidas para su mejora.
- **Cumplimiento con la legislación**, reglamentos y normativas que atañen a la sociedad, con el objetivo de minimizar el riesgo de posibles sanciones.
- Evaluación de la **forma de dirigirse que tiene la sociedad**, de acuerdo a su ética y valores, gestión de resultados, comunicación de resultados y riesgos de la sociedad y la eficacia en la comunicación con los auditores externos.
- Asegurarse de que la organización realiza una **correcta gestión del riesgo**.
- Asegurarse del **cumplimiento de determinadas actividades** planteadas por la propia dirección con el objetivo de incrementar el valor de la organización para los accionistas.

3. DETERMINAR SI SE UTILIZA EL TRABAJO DE AUDITORES INTERNOS

Los factores que pueden afectar a la determinación por el auditor externo de la posibilidad de que el trabajo de los auditores internos sea adecuado para los fines de la auditoría son:

1. **Alcanzar la confianza suficiente en la propia labor de los auditores internos** en los siguientes extremos:

Objetividad:

- Qué estatus tiene la función de auditoría interna dentro de la entidad.
- Si los auditores internos informan a los responsables del gobierno de la entidad o a un directivo con autoridad suficiente, y si los auditores internos tienen contacto directo con los responsables del gobierno de la entidad.
- Si los auditores internos están libres de conflictos de responsabilidades.
- Si los responsables del gobierno de la entidad supervisan las decisiones de la función de auditoría interna.
- Si la dirección actúa, y en qué medida lo hace, basándose en las recomendaciones de la función de auditoría interna.

Competencia técnica:

Se evaluará si los integrantes del departamento de auditoría interna: (i) son miembros de organismos profesionales pertinentes; (ii) tienen formación técnica y competencia adecuada; y (iii) si se han establecido políticas de contratación y formación de auditores internos.

Diligencia profesional:

Se comprobará si existe una planificación del trabajo de auditoría y si se supervisan y revisan adecuadamente los documentos. En este sentido, se analizará primero la existencia de manuales de auditoría, programas de trabajo, entre otros, que permitan al auditor externo tener una seguridad de la calidad del trabajo realizado por el departamento de auditoría interna.

Comunicación eficaz:

Se valorará si existe libertad para comunicarse con los auditores externos dentro de un marco de colaboración. Para ello se considerarán: (i) la planificación y celebración de reuniones de trabajo según los requisitos del encargo; (ii) si el auditor externo recibe según las fechas establecidas los informes de auditoría pertinentes además de otra información sobre cuestiones relevantes e identificadas por los auditores internos; (iii) si el auditor externo informa a los auditores internos sobre cualquier cuestión significativa que pueda afectar a la función de auditoría interna.

2. Definir el alcance o extensión de los procedimientos en determinadas áreas. Se considerará lo siguiente:

- La naturaleza y el alcance de los trabajos específicos realizados o a realizar por los auditores internos.

- La evaluación de los riesgos que puedan surgir por incorrección material en las afirmaciones para determinados tipos de transacciones, saldos contables, etc.
- El grado de subjetividad que interviene en la evaluación de la evidencia que puede realizar el equipo de auditoría interna.

Es decir, podrá acordarse previamente con los auditores internos las siguientes cuestiones:

- Momento de realización de dicho trabajo.
- Extensión de la cobertura de auditoría.
- Importancia relativa para los estados financieros en su conjunto.
- Métodos de selección de elementos.
- Documentación del trabajo realizado.
- Procedimientos de revisión y de información.

3. En el caso de existir trabajos específicos de los auditores internos, la norma establece que debe tenerse en cuenta, entre otras cosas, si:

- Los trabajos fueron realizados por auditores internos con la formación técnica suficiente.
- Los trabajos fueron adecuadamente supervisados y revisados.
- Se ha obtenido evidencia suficiente que permita alcanzar conclusiones razonables.
- Las conclusiones alcanzadas son adecuadas a las circunstancias y los informes realizados por los auditores internos son congruentes.
- Cualquier excepción o cuestión inusual revelada por los auditores internos se ha resuelto adecuadamente.

En este sentido, la norma establece que debe considerarse la posibilidad de que se produzcan incorrecciones materiales y, por tanto, sería necesaria la aplicación de ciertos procedimientos para evitar o al menos mitigar sus efectos. A modo de ejemplo, estos procedimientos serían los siguientes:

- El examen de los elementos examinados por los auditores internos.
- El examen de otros elementos similares.
- La observación de los procedimientos aplicados por los auditores internos.
- La comprobación de que cualquier circunstancia anómala ha sido resuelta satisfactoriamente.
- El asegurarse de que las conclusiones obtenidas son adecuadas a las circunstancias.

4. CÓMO DOCUMENTAR LA AUDITORÍA INTERNA

Para finalizar este artículo, intentaremos dar respuesta a cómo documentar nuestro trabajo en relación con la revisión de la auditoría interna, para lo cual nos apoyaremos en lo que se recoge en las NIA y, en especial, a la NIA-ES 230.

El auditor externo debe incluir en la documentación de auditoría las conclusiones alcanzadas con respecto a la evaluación de la adecuación del trabajo de los auditores internos y los procedimientos de auditoría aplicados por el auditor externo a dicho trabajo de conformidad con la NIA-ES 230.

En este sentido, el auditor debe preparar la documentación de auditoría que sea suficiente para permitir a un auditor experimentado, que no haya tenido contacto previo con la auditoría, comprender la naturaleza, momento de realización, extensión de los procedimientos de auditoría aplicados y demás cuestiones significativas.

El auditor tiene que dejar constancia de: (i) las características identificativas de las partidas o cuestiones sobre las que se ha realizado la prueba; (ii) la persona que realizó el trabajo de auditoría; (iii) la persona que lo revisó; (iv) discusiones sobre cuestiones significativas mantenidas con la dirección y con los responsables del órgano de gobierno.

5. CONCLUSIONES

Con el presente artículo, hemos destacado el papel de la auditoría interna como una fuente de información que puede ayudar al auditor externo en la formación de su opinión sobre las cuentas anuales del cliente.

En este sentido, la NIA-ES 610 facilita una serie de pasos a seguir para obtener el mayor rendimiento posible de esta función que se inicia con la evaluación de los propios integrantes del departamento de auditoría interna (por ejemplo, competencia de los integrantes del departamento, función, integridad e independencia, entre otras) hasta el alcance de la colaboración y la forma de realizar el trabajo de la mejor forma posible.

NIA-ES 620. UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE UN EXPERTO DEL AUDITOR

Jesús García Álvaro

Economista y auditor de cuentas

EXTRACTO

El auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que soporte la opinión emitida en su informe. En ocasiones, para materias distintas a la contabilidad y la auditoría, pero que afectan a los estados financieros auditados de manera relevante, la evidencia se obtiene mediante el trabajo realizado por un experto o especialista en esas materias, que la norma denomina «experto del auditor» (interno o externo) y que le diferencia del «experto de la dirección» que la sociedad auditada ha utilizado en la confección de los estados financieros auditados.

Palabras claves: experto del auditor, experto de la dirección y evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

ISA 620. USING THE WORK OF AN AUDITOR'S EXPERT

ABSTRACT

The auditor must obtain auditing evidence sufficient and adequate to support the opinion in its report. Sometimes, for various accounting and auditing matters, but they affect the financial statements audited in a relevant way, evidence obtained it through the work done by an expert or specialist in these matters, that the rule called «Auditor's expert» (internal or external) and that it differs from the «Direction's expert» that the audited company has been used in the preparation of the audited financial statements.

Keywords: expert auditor, expert direction and sufficient and adequate audit evidence.

Sumario

1. Periodo transitorio
2. Modificaciones relevantes
3. Contenido y análisis de la NIA-ES 620
 - 3.1. Introducción
 - 3.2. Objetivos
 - 3.3. Definiciones
 - 3.4. Requerimientos

1. PERIODO TRANSITORIO

Actualmente nos encontramos en un periodo transitorio en el que siendo de aplicación la Norma Técnica de Auditoría (NTA) sobre «Utilización del trabajo de expertos independientes por auditores de cuentas» (Resolución de 20 de diciembre de 1996, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas), es necesario abordar el tratamiento que de esta materia realiza la NIA-ES 620, ya que, al igual que el resto de las NIA incorporadas al ordenamiento jurídico español, comenzará a aplicarse a los trabajos de auditoría correspondientes a los ejercicios económicos que comiencen a partir del 1 de enero de 2014, y a todos aquellos trabajos de auditoría contratados a partir del 1 de enero de 2015, cualquiera que sea el ejercicio al que se refiera el trabajo contratado. A nivel práctico supone que al ejercicio económico 2013 (si es partido 2013/2014) le seguirán siendo de aplicación las NTA actuales, y que las NIA se aplicarán a las auditorías del ejercicio 2014 (si es partido 2014/2015), así como a los trabajos de auditoría de los ejercicios anteriores que se contraten a partir del 1 de enero de 2015.

2. MODIFICACIONES RELEVANTES

Se pueden inferir dos diferencias relevantes de la lectura contrastada entre la actual norma técnica sobre «Utilización del trabajo de expertos independientes por auditores de cuentas» (Resolución de 20 de diciembre de 1996, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas) y la NIA-ES 620. La primera de ellas es la clara diferenciación que realiza la NIA sobre los conceptos de «experto del auditor» y «experto de la dirección», no recogidos en la actual norma técnica. La segunda de las diferencias, asociada a la anterior, es que la actual norma técnica, en su punto 2.2, excluye de su ámbito la regulación de los expertos internos del auditor, a diferencia de la NIA-ES 620 que lo reconoce.

El concepto de «experto de la dirección» corresponde a aquel experto empleado por la entidad auditada en la confección de los estados financieros. El concepto de «experto del auditor» corresponde al experto utilizado por el auditor para obtener evidencia suficiente y adecuada de determinados aspectos de esos estados financieros, pudiendo formar parte de la propia organización del auditor (experto interno) o ser ajeno al mismo (experto externo).

3. CONTENIDO Y ANÁLISIS DE LA NIA-ES 620

La NIA-ES 620, al igual que el resto de las NIA, dispone de un índice con los apartados en que está estructurada la norma, que a la sazón son los siguientes:

1. **Introducción:** establece el alcance de la norma y la definición de la responsabilidad del auditor.
2. **Objetivo:** concreta el objetivo de la norma.
3. **Definiciones:** se concretan y acotan determinados conceptos que aparecen a lo largo de la norma, sin lo cual sería difícil comprender el sentido de lo regulado.
4. **Requerimientos:** establecen las obligaciones que tiene el auditor en la petición de un experto independiente y la valoración del informe que este emita.
5. **Guías de aplicación y notas aclaratorias:** complementan y aclaran el contenido de los apartados anteriores.

3.1. INTRODUCCIÓN

La norma establece como alcance del contenido regulatorio la responsabilidad del auditor cuando para obtener evidencia adecuada y suficiente decide emplear el trabajo de un experto independiente (persona u organización) en materias distintas a la contabilidad y la auditoría. En este sentido la norma excluye de su alcance:

- Las consultas de contabilidad o auditoría a un experto que forme parte del equipo de auditoría o a otra persona u organización experta en las mismas materias.
- El empleo por el auditor del informe emitido por un experto (persona u organización) en contabilidad o auditoría que ha sido utilizado por la entidad auditada para preparar los estados financieros que se están auditando. Es lo que denomina la norma **experto de la dirección**, por contraposición al experto solicitado por el auditor para obtener evidencia suficiente y adecuada de un saldo, partida, transacción..., que la norma denomina **experto del auditor**. Ambos conceptos son definidos por la norma.

Hay que destacar que la utilización de un informe de un experto del auditor en la obtención de evidencia suficiente y adecuada no supone una minoración de la responsabilidad del auditor en la opinión emitida en su informe de auditoría.

3.2. OBJETIVOS

En consonancia con la responsabilidad del auditor, la norma establece como objetivos del auditor los siguientes:

1. Tiene que valorar si precisa utilizar el trabajo de un experto del auditor.
2. Si utiliza el trabajo de un experto del auditor, debe determinar si dicho trabajo es adecuado para obtener evidencia suficiente y adecuada sobre el saldo, partida, transacción, etc., correspondiente.

3.3. DEFINICIONES

A los efectos de aclarar conceptos, la norma recoge las siguientes definiciones conceptuales:

- **Experto del auditor:** persona u organización especializada en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, cuyo trabajo en ese campo es utilizado por el auditor para facilitar la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Un experto del auditor puede ser externo o interno (es decir, un socio o empleado, inclusive temporal, de la firma de auditoría o de una firma de la red).

La norma señala que puede haber situaciones en las que el auditor deberá aplicar su juicio profesional para establecer la distinción entre materias de contabilidad o auditoría y otras materias, especialmente en los ámbitos relacionados con un área emergente de especialización en contabilidad o auditoría. Asimismo, también deberá aplicar su juicio profesional para evaluar las cualidades propias del experto del auditor.

- **Especialización:** cualificaciones, conocimiento y experiencia en un campo concreto.
- **Experto de la dirección:** persona u organización especializada en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, cuyo trabajo en ese campo se utiliza por la entidad auditada para facilitar la preparación de los estados financieros.

3.4. REQUERIMIENTOS

En este apartado la norma trata los siguientes apartados:

- Determinación de la necesidad de un experto del auditor.
- Naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría.
- Competencia, capacidad y objetividad del experto del auditor.
- Obtención de conocimiento del campo de especialización del experto del auditor.
- Acuerdo con el experto del auditor.
- Evaluación de la adecuación del trabajo del experto del auditor.
- Referencia al experto del auditor en el informe de auditoría.

Determinación de la necesidad de un experto del auditor

En la realización de los trabajos de auditoría y, en ausencia de conocimientos por parte del auditor sobre aspectos diferentes a la auditoría o contabilidad que afecten a partidas, saldos,

transacciones, control interno, etc., de los estados que se están auditando, el auditor debe decidir si precisa los servicios de un experto del auditor para obtener evidencia suficiente y adecuada.

En esa decisión del auditor se van a sopesar diferentes aspectos como pueden ser la relevancia, naturaleza o riesgo de error en la cuestión para la que valora emplear un experto del auditor; o el hecho de que la entidad auditada haya utilizado expertos de la dirección en la preparación de los estados auditados.

En el caso de que la entidad auditada haya utilizado un experto de la dirección en la preparación de los estados auditados, la decisión del auditor puede verse influida, entre otras, por el tipo de trabajo realizado por el experto de la dirección, su competencia y capacidad, si la ejecución de su trabajo está sujeta a normativa, si es o no empleado de la entidad auditada, el control o influencia de la entidad auditada sobre el experto de la dirección, etc. En este sentido hay que recordar que el apartado 8 de la NIA-ES 500, «Evidencia de auditoría» establece que si se utiliza como evidencia de auditoría el trabajo realizado por el experto de la dirección, el auditor debe:

- Evaluar la competencia, la capacidad y la objetividad del experto de la dirección.
- Obtener conocimiento del trabajo del experto de la dirección.
- Evaluar la adecuación del trabajo del experto de la dirección como evidencia de auditoría.

Naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría

El auditor va a establecer la naturaleza, extensión y momento de realización de las pruebas de auditoría en función de diversas cuestiones, como pueden ser la naturaleza de la materia, su importancia en el conjunto de los estados financieros, el riesgo de incorrección material, el conocimiento por parte del auditor del experto, si está (generalmente experto interno) o no (generalmente experto externo) sujeto a políticas y procedimientos de control de calidad del auditor, etc.

Competencia, capacidad y objetividad del experto del auditor

El auditor debe evaluar la competencia, capacidad y objetividad (si es experto externo incluye los intereses y relaciones que puedan suponer una amenaza a la objetividad) del experto. En este sentido, la propia norma señala que la competencia se refiere a la naturaleza y al grado de especialización del experto del auditor; la capacidad a la aptitud del experto del auditor para ejercer dicha competencia y la objetividad a los posibles efectos que pueden tener el sesgo, los conflictos de intereses o la influencia que otros puedan tener sobre el juicio profesional del experto del auditor.

A título ilustrativo, la norma orienta en las diferentes formas que el auditor tiene para evaluar cada una de ellas, haciendo especial hincapié en la objetividad.

Obtención de conocimiento del campo de especialización del experto del auditor

El auditor debe obtener conocimiento suficiente de la materia para la que precisa el experto, que le posibilite establecer la naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto, y posteriormente evaluar dicho trabajo.

El mencionado conocimiento puede conseguirlo el auditor a través de su propia experiencia profesional, su formación en ese campo o la consulta con auditores que hayan realizado encargos similares.

En este sentido, la norma enumera, a título orientativo, una serie de aspectos que deben formar parte del conocimiento del auditor (si el experto aplica normas profesionales, legales o reglamentarias, las hipótesis y métodos empleados están aceptados y son adecuados, naturaleza y fuente de la información que utiliza el experto...).

Acuerdo con el experto del auditor

El auditor debe acordar con el experto (sea interno o externo) los siguientes aspectos:

- La naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo.
- Las funciones y responsabilidades de cada parte (auditor y experto).
- La naturaleza, el momento de realización, la extensión y forma del informe del experto.
- La confidencialidad del experto.

El acuerdo entre las partes puede formalizarse o no por escrito. En el caso de que no se plasme en un documento, debe dejar evidencia del acuerdo en papeles de trabajo (memorándum, programas...). Si es un experto interno, no sería preciso dejar evidencia del acuerdo, siempre que existan políticas y procedimientos en relación con el trabajo de dicho experto. No obstante, la norma enumera situaciones en las que considera conveniente formalizar el acuerdo por escrito, reconociendo que en el caso de que el experto sea externo lo usual es formalizar el acuerdo en una carta de encargo, sobre la que en un anexo la norma enumera una serie de cuestiones que puede incluir.

Evaluación de la adecuación del trabajo del experto del auditor

El auditor debe valorar si el trabajo realizado por el experto le sirve como evidencia de auditoría suficiente y adecuada. En este sentido debe considerar, entre otras circunstancias:

- La importancia de los hechos puestos de manifiesto por el experto, sus conclusiones y la congruencia con los resultados de otra evidencia obtenida por el auditor.

- La razonabilidad, adecuación y relevancia de las hipótesis y métodos utilizados por el experto.
- La importancia, integridad y exactitud de los datos utilizados por el experto.

No obstante, si el auditor llega a la conclusión de que el trabajo realizado por el experto no cubre sus expectativas como evidencia suficiente y adecuada, debe:

- Acordar con el experto la naturaleza y extensión del trabajo adicional a realizar por el experto.
- En su caso, realizar procedimientos de auditoría adicionales complementarios al trabajo del experto.
- Nombrar un nuevo experto del auditor.

Si aun así el auditor no obtiene evidencia de auditoría adecuada y suficiente, podría tener que emitir una opinión modificada en el informe de auditoría.

Referencia al experto del auditor en el informe de auditoría

La norma diferencia cuando el informe del auditor contiene una opinión no modificada (opinión favorable o limpia) o una opinión modificada (opinión con salvedades, desfavorable o denegada).

En el caso de opinión no modificada, la regla general es que no debe hacerse mención en el informe del auditor al trabajo del experto, salvo que lo imponga una obligación legal o reglamentaria, en cuyo caso debe indicarse en el informe de auditoría que dicha mención no reduce la responsabilidad del auditor respecto de la opinión emitida.

Por su parte, en el caso de que el informe del auditor contenga una opinión modificada (se entiende como consecuencia de las conclusiones del informe del experto del auditor), y el auditor considera que para la comprensión de dicha opinión es importante la mención en su informe del trabajo del experto (es posible que el auditor deba obtener el consentimiento del experto –en la vigente norma técnica es obligatorio el consentimiento del experto–), también deberá señalar en el informe de auditoría que dicha mención no reduce su responsabilidad como auditor respecto de la opinión emitida.

SEGUNDO EJERCICIO RESUELTO DEL PROCESO SELECTIVO PARA EL INGRESO EN EL CUERPO DE TÉCNICOS DE HACIENDA

Elena Robledo Encinas

Javier Romano Aparicio

José Tovar Jiménez

Profesores del CEF

[Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso, por el sistema general de turno libre, en el Cuerpo Técnico de Hacienda, convocado por la Resolución de 13 de octubre de 2014 (BOE de 30 de octubre)].

Sumario

- Caso 1. Contabilidad financiera y de sociedades.** Aplicación del resultado del ejercicio, operaciones con un préstamo participativo desde el punto de vista del prestamista y prestatario, ampliación de capital por compensación del préstamo participativo, operaciones financieras con acciones calificadas como «disponibles para la venta» e «inversiones financieras en el patrimonio de empresas del grupo». Amortización del inmovilizado intangible y material. Adquisición de acciones propias.
- Caso 2. Contabilidad financiera.** Operaciones con el inmovilizado material. Fianza recibida. Operaciones con clientes.
- Caso 3. Contabilidad financiera.** Subvención de una maquinaria recibida de otra empresa, amortización y test de deterioro, factura pendiente de emitir por divergencias en cuanto al precio de venta. Anticipo de clientes. Cesión de créditos comerciales con y sin riesgo de impago, descuento de letras de cambio.
- Caso 4. Contabilidad financiera.** Operaciones de inmovilizado con prorrata general, adquisición de inmovilizado y operaciones de regularización de los bienes de inversión.
- Caso 5. Matemáticas financieras.** Cálculo de los tipos de interés de un empréstito, de la duración Macaulay y la duración modificada.

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

Contabilidad financiera y de sociedades

APARTADO 1

La sociedad anónima Lozar presenta el 31 de diciembre de 20X3 el siguiente balance de situación, expresado en euros:

	Activo	Patrimonio neto y pasivo	
2.000	Investigación	Capital social	60.000
8.000	Propiedad industrial	Reservas voluntarias negativas	(4.000)
20.000	Fondo de comercio	Resultados negativos ejercicios anteriores	(12.000)
26.000	Otro inmovilizado intangible	Resultado del ejercicio	30.000
100.000	Inmovilizado material	Pasivo no corriente	100.000
20.000	Inversiones financieras largo plazo	Pasivo corriente	60.000
58.000	Activo corriente		
234.000	Total	Total	234.000

Información complementaria referida al contenido del balance:

- La sociedad se constituyó en el ejercicio 20X2.
- El valor nominal de las acciones es de 1 euro y se encuentran totalmente desembolsadas.
- La sociedad tiene concedido un préstamo participativo de 80.000 euros, para procurar-le una estabilidad financiera al mismo tiempo que una garantía frente a terceros. Este préstamo devenga unos intereses fijos del 6 % anual, a pagar por semestres vencidos, el día 1 de abril y el día 1 de octubre de cada año y unos intereses variables, referenciados al beneficio neto de cada año y que se contabilizan con fecha 31 de diciembre y se abonan el mismo día en que la sociedad paga dividendos a los accionistas. El interés variable se fija en el 2 % del beneficio neto. Cualquier amortización anticipada de este préstamo será penalizada, salvo que se amplíe capital en la misma cuantía.
- La sociedad tiene una inversión en acciones de la empresa Pemo. Adquirió en el año 20X3 6.000 acciones de nominal 1 euro al precio de 2 euros la acción. Soportó

además por gastos de la compra 30 euros. Las acciones se adquirieron con la calificación de disponibles para la venta. Al cierre del ejercicio no se produce variación en el valor de mercado de las acciones.

Operaciones realizadas en el ejercicio 20X4:

1. El 1 de febrero de 20X4 se celebra la junta general de accionistas y toma, entre otros, los siguientes acuerdos que se ejecutarán a lo largo del ejercicio:
 - a) Distribuir el resultado del ejercicio cumpliendo con la ley y procurando repartir el máximo dividendo posible entre los accionistas.
 - b) Ampliar capital próximamente, con el fin de compensar el préstamo participativo, en la cuantía que corresponda al principal e intereses, tanto la parte fija como la parte variable no determinada todavía. En esta ampliación se excluirá a los accionistas el derecho preferente de suscripción.
2. El 1 de marzo de 20X4 la sociedad abona el dividendo aprobado en junta general y la deuda con el propietario del préstamo participativo, por el régimen variable de los intereses.
3. El 1 de abril de 20X4 se abonan los intereses fijos del préstamo participativo.
4. El 1 de junio de 20X4 se devengan los intereses fijos del préstamo participativo y también los intereses variables devengados en este ejercicio, que se fijan en la cuantía de 400 euros. Ambas cantidades, junto con el principal del préstamo, será el importe que deberá emitir en acciones la sociedad, según acuerdo tomado en junta general. En este día se inscribe en el Registro Mercantil la ampliación de capital necesaria para compensar la deuda, valorándose las acciones que se emiten en 2 euros cada una, del mismo nominal que las existentes. Los gastos de la operación incurridos y abonados por bancos se elevaron a 400 euros.
5. El 20 de junio de 20X4 la sociedad tiene conocimiento de que la junta general de accionistas de Pemo, a propuesta del consejo de administración, acuerda no repartir dividendo por las acciones que tiene en circulación con cargo al beneficio del ejercicio, que fue de 0,50 euros por acción.
6. El 28 de junio de 20X4 la sociedad vende la totalidad de las acciones que posee como inversión de la sociedad Pemo a 3 euros cada una, soportando unos gastos de intermediación de 0,01 euros cada una, operaciones efectuadas por bancos.
7. El 31 de diciembre de 20X4 amortiza el inmovilizado intangible en el 20% de su valor contable y el inmovilizado material en el 10%. El valor de mercado de las acciones de la sociedad Lozar es de 2,40 euros y los gastos de la venta se estiman en 0,10 euros cada una.

APARTADO 2

La sociedad anónima Pemo posee al cierre del ejercicio 20X3, entre otras partidas, 10.000 acciones de la sociedad Lozar, calificadas de disponible para la venta. En el momento de la compra pagó por cada acción 0,8 euros y unos gastos de 0,20 euros cada una. Al cierre del ejercicio 20X3 el valor de mercado de las acciones es de 1 euro, siendo los gastos de la venta de 0,10 euros.

La sociedad concedió a Lozar un préstamo participativo por 80.000 euros. Todas las condiciones de este préstamo son las expuestas en el apartado 1.

La sociedad ha emitido hasta el momento 1.000.000 de acciones, de nominal 1 euro y todas se encuentran en circulación.

Operaciones realizadas en el ejercicio 20X4:

1. El 1 de febrero de 20X4 la sociedad asiste a la junta general de accionistas de la sociedad Lozar y tiene conocimiento de todos los acuerdos tomados en la misma.
2. El 1 de marzo 20X4 la sociedad ingresa en bancos la cantidad correspondiente por conceptos relacionados con la sociedad Lozar.
3. El 1 de abril de 20X4 la sociedad cobra el interés por la parte fija del préstamo participativo.
4. El 1 de junio de 20X4 se devengan los intereses del préstamo y se acude a la ampliación de capital, aportando el derecho de cobro por estos conceptos y recibiendo las acciones que le corresponden en exclusiva.
5. El 24 de junio de 20X4 vende la totalidad de las acciones que suscribió en la ampliación de capital de la sociedad Lozar al precio de 2,50 euros cada una, a través de bancos, con un gasto de la operación de 0,10 euros la acción.
6. El 28 de junio de 20X4 adquiere acciones propias a la sociedad Lozar, que las pone a la venta por un precio de 3 euros cada una. Gastos de la compra 0,05 euros la acción. Operación efectuada por bancos.
7. El 31 de diciembre de 20X4 las acciones de Lozar cotizan en el mercado a 2,40 euros y los gastos de la venta se estiman en 0,10 euros cada una.

Trabajo a realizar

Realice las anotaciones contables que corresponda siguiendo el orden señalado en los puntos desarrollados para ambas sociedades.

(Para la resolución del este supuesto no es necesario que utilice las cuentas de los grupos ocho y nueve del Plan General de Contabilidad.)

(En el caso de que el opositor estime que en algún punto de los apartados anteriores no es preciso realizar ninguna anotación contable, deberá hacerlo constar.)

(El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones.)

SOLUCIÓN

APARTADO 1

Información complementaria:

- Capital social (60.000 acciones $\times$ 1 euro)
- Préstamo participativo
 - Deudas a largo plazo (PNC) 80.000
 - Intereses a corto plazo de deudas (PC) ($80.000 \times 6\% \times 3/12$) 1.200

Los préstamos participativos:

- Están regulados en el Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio.
- Desde el punto vista contable son deudas.
- Devengan un interés variable que gira sobre la actividad empresa (EBITDA, cifra venta, patrimonio, beneficio, etc.).
- Además puede llevar un tipo de interés fijo.
- Su devolución se produce cuando se haya pactado (generalmente cuando haya beneficios) y si es antes hay que hacer un ampliación de capital por el importe amortizado.
- A efectos de la reducción de capital social por pérdidas y de la disolución por pérdidas se consideran patrimonio neto (RDL 7/1996).
- En el orden de prelación en un concurso de acreedores los titulares de estos préstamos se sitúan después de los acreedores comunes.

El patrimonio neto que presenta Lozar a efectos de una posible reducción de capital social por pérdidas o disolución por pérdidas es el siguiente:

Capital social	60.000
Reservas voluntarias negativas	-4.000
Resultados negativos de ejercicios anteriores	-12.000
Resultado del ejercicio	30.000
Patrimonio neto según PGC	74.000
Préstamo participativo	80.000
Patrimonio neto a efectos de reducción o disolución por pérdidas	154.000

Se puede observar que el patrimonio neto (154.000) está por encima de la cifra de capital social por lo que Lozar no está en ninguna de las situaciones mencionadas anteriormente.

- La inversión en la sociedad Pemo está compuesta por 6.000 acciones adquiridas por un precio de 2 euros más unos gastos de 30 (12.030) que están incluidas en la categoría de activos financieros disponibles para la venta y que no ha sufrido variaciones en su valor razonable por lo que no tienen otras cuentas asociadas.

OPERACIONES DEL EJERCICIO

Punto 1

1 de febrero de 20X4

El patrimonio neto a efectos del reparto del resultado será el que se obtiene según el modelo del Plan General de Contabilidad (PGC), ya que en este caso no hay ninguna de las partidas que resultarían de aplicar el artículo 36 del Código de Comercio.

Capital social	60.000
Reservas voluntarias negativas	-4.000
Resultados negativos de ejercicios anteriores	-12.000
Resultado del ejercicio	30.000
Patrimonio neto	74.000

En principio no se podrían repartir, salvo que haya otras limitaciones, 14.000 euros porque según señala es el artículo 273.1 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC) el patrimonio neto a consecuencia del reparto no puede quedar por debajo de la cifra de capital social.

A partir de lo anterior el asiento para registrar la distribución del resultado sería el siguiente, teniendo en cuenta las siguientes limitaciones:

- Dotación a la reserva legal.
- Investigación.
- Fondo de comercio.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	30.000	
112	Reserva legal (1)		3.000
1143	Reserva por fondo de comercio (2)		1.000
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores (3)		12.000
113-	Reservas voluntarias negativas (3)		4.000
113	Reservas voluntarias (3)		2.000
526	Dividendo activo a pagar		8.000
	Dividendo unitario ($8.000/60.000 = 0,1333333333333333$)		
<p>(1) Reserva legal:</p> <p>El artículo 274.1 del TRLSC señala:</p> <p>«En todo caso, una cifra igual al diez por ciento del beneficio del ejercicio se destinará a la reserva legal hasta que esta alcance, al menos, el veinte por ciento del capital social».</p> <p>En nuestro caso:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 20 % capital social: $20 \% \times 60.000 = 12.000$. • Reserva legal anterior: 0. • Dotación mínima: $10 \% \times 30.000 = 3.000$. <p>(2) Reserva por fondo de comercio:</p> <p>El artículo 273.4 del TRLSC indica:</p> <p>«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.»</p> <p>Con base en lo anterior la dotación a esta reserva será: $20.000 \times 5 \% = 1.000$.</p> <p>(3) Reservas disponibles:</p> <p>La limitación que ejerce la existencia de investigación y desarrollo sobre la distribución de resultados está descrita en el artículo 273.3 del TRLSC:</p> <p>«Se prohíbe igualmente toda distribución de beneficios a menos que el importe de las reservas disponibles sea, como mínimo, igual al importe de los gastos de investigación y desarrollo que figuren en el activo del balance.»</p> <p style="text-align: right;">.../...</p>			

.../...

I+D	Importe	Reservas disponibles	Importe
Investigación	2.000	Reservas voluntarias negativas	-4.000
		Resultados negativos de ejercicios anteriores	-12.000
Total	2.000		-16.000
Déficit 18.000			

Los asientos contables de la ampliación de capital se realizarán cuando se inicie la misma, o lo que es lo mismo, la autorización de la junta general para realizar la ampliación no implica asiento contable. Sin embargo, dado que la ampliación de capital se realiza con el fin de compensar el préstamo, este debe ponerse a corto plazo.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
171	Deudas a largo plazo	80.000	
521	Deudas a corto plazo		80.000

Punto 2

1 de marzo de 20X4

Pago dividendo.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar	8.000	
57	Tesorería		8.000

Intereses variables.

Los intereses devengados en el año 20X3 se debieron reconocer como gastos del aquel ejercicio mediante la siguiente anotación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	600	
528	Intereses a corto plazo de deudas (30.000 × 2 %)		600

Por el pago de estos intereses variables en el ejercicio actual:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
528	Intereses a corto plazo de deudas	600	
57	Tesorería		600

Punto 3

1 de abril de 20X4

Por el devengo y pago de los intereses del préstamo participativo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
528	Intereses a corto plazo de deudas	1.200	
662	Intereses de deudas	1.200	
57	Tesorería		2.400

Punto 4

1 de junio de 20X4

Por el devengo de los intereses fijos y variables del préstamo desde el último vencimiento:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas $[(80.000 \times 6\% \times 2/12) + 400]$	1.200	
528	Intereses a corto plazo de deudas		1.200

Cuando el aumento del capital de la anónima (art. 302 TRLSC) se realice por compensación de créditos, al menos, un 25% de los créditos a compensar deberán ser líquidos, estar vencidos y ser exigibles, y el vencimiento de los restantes no podrá ser superior a cinco años.

El enunciado no indica nada acerca de los vencimientos, pero se supone que cumplen las condiciones anteriores.

Principal + Intereses $(80.000 + 1.200)$	81.200
Valor emisión 2 (1 nominal y 1 prima)	2
N.º acciones $(81.200/2)$	40.600

Por la emisión de las acciones:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas (40.600×2)	81.200	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		81.200

Por la suscripción y entrega de las acciones:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
521	Deudas a corto plazo	80.000	
528	Intereses a corto plazo de deudas	1.200	
190	Acciones o participaciones emitidas		81.200

Por la inscripción en el Registro Mercantil:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	81.200	
100	Capital social (40.600×1)		40.600
110	Prima de emisión o asunción (40.600×1)		40.600

Por los gastos de la ampliación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	400	
57	Tesorería		400

Nota: Las acciones han sido suscritas por la sociedad Pemo que se convierte en dominante de Lozar. No obstante, Pemo no llega realmente a ejercer el control sobre Lozar, ya que las vende en unos días. Si no fuera así Lozar debería reclasificar las acciones que tiene de Pemo a la cartera de grupo, multigrupo y asociadas y dotar reserva para acciones de la sociedad dominante.

Punto 5

20 de junio de 20X4

En relación con los acuerdos de Pemo no procede asiento contable, ya que ha decidido no repartir dividendos y tampoco hay constancia de su reconocimiento anterior.

Punto 6

28 de junio de 20X4

En esta fecha se vende la totalidad de las acciones de Pemo, que estaban ubicadas en la categoría de activos financieros.

Ajuste a valor razonable:

Valor contable	12.030
Valor razonable (6.000 × 3)	18.000
Incremento	5.970

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	5.970	
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		5.970

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	5.970	
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		5.970

Cálculo extracontable del resultado:

Precio de coste	12.030
Precio de venta	18.000
Resultado	+5.970

Transferencia del resultado desde patrimonio al resultado del ejercicio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
802	Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta	5.970	
7632	Beneficios de disponibles para la venta		5.970

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	5.970	
802	Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta		5.970

Por la venta:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	18.000	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		18.000

Por los gastos de venta:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
7632	Beneficios de disponibles para la venta	60	
57	Tesorería		60

Punto 7

31 de diciembre de 20X4

Por las amortizaciones de periodo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	7.200	
	(36.000 × 20 %)		
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible		7.200

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (100.000 × 10 %)	10.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		10.000

APARTADO 2

La sociedad Pemo tiene 10.000 acciones de la sociedad Lozar calificadas como disponibles para la venta, y cuyo coste de adquisición coincide con el valor razonable en la actualidad.

Además, al ser la sociedad que concedió el préstamo participativo, tendrá las siguientes cuentas en relación con esta operación:

252. Créditos a largo plazo	80.000
547. Intereses a corto plazo de créditos	1.200

Punto 1

1 de febrero de 20X4

El acuerdo tomado en la junta de Lozar da como resultado el devengo de un dividendo a favor de la sociedad Pemo de 10.000 acciones $\times 0,1333 = 1.333$ y la reclasificación a corto plazo del préstamo participativo.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
545	Dividendo a cobrar	1.333	
760	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio		1.333

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
542	Créditos a corto plazo	80.000	
252	Créditos a largo plazo		80.000

Punto 2

1 de marzo de 20X4

Por el cobro de los dividendos devengados en el punto anterior y de los intereses del préstamo participativo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	1.333	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
545	Dividendo a cobrar		1.333

Cobro del interés variable:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	600	
547	Intereses a corto plazo de créditos		600

Punto 3

1 de abril de 20X4

Por el cobro de los intereses fijos del préstamo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	2.400	
547	Intereses a corto plazo de créditos		1.200
762	Ingresos de créditos		1.200

Punto 4

1 de junio de 20X4

En esta fecha se produce la ampliación de capital en la sociedad Lozar para compensar el préstamo participativo que le concedió la sociedad Pemo, por lo que en primer lugar se devengan los intereses fijos y variables del préstamo participativo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
547	Intereses a corto plazo de créditos $[(80.000 \times 6 \% \times 2/12) + 400]$	1.200	
762	Ingresos de créditos		1.200

Por suscripción de 40.600 acciones de Lozar:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (40.600 acciones × 2)	81.200	
542	Créditos a corto plazo		80.000
547	Intereses a corto plazo de créditos		1.200

En este momento Pemo tiene $10.000 + 40.600 = 50.600$ acciones de Lozar con un valor contable de $10.000 + 81.200 = 91.200$. Aunque esta participación supera el 50%, es vendida unos días después por lo que, en nuestra opinión, debe seguir incluida en la categoría de activos financieros disponibles para la venta.

Punto 5

24 de junio de 20X4

En este apartado se produce la venta de la totalidad de las acciones que suscribió en la ampliación de capital por lo que se siguen los siguientes pasos:

Ajuste a valor razonable de las acciones que componen esta inversión:

Valor contable	91.200
Valor razonable ($50.600 \times 2,5$)	126.500
Incremento	35.300

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	35.300	
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		35.300

Por la venta de las 40.600 acciones de Lozar:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería ($40.600 \times 2,5$)	101.500	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		101.500

Cálculo del resultado que está imputado en patrimonio:

Precio de coste $[91.200 \times (40.600/50.600)]$	73.176,28
Precio de venta	101.500,00
Beneficio	28.323,72

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
802	Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta	28.323,72	
7632	Beneficios de disponibles para la venta		28.323,72

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	28.323,72	
802	Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta		28.323,72

Por los gastos de la venta:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
7632	Beneficios de disponibles para la venta	4.060	
57	Tesorería		4.060

Punto 6

28 de junio de 20X4

Por la adquisición de las acciones propias:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales (6.000 $\times$ 3)	18.000	
113	Reservas voluntarias	300	
57	Tesorería		18.300

Punto 7

31 de diciembre de 20X4

En esta fecha la sociedad Pemo posee 10.000 acciones de Lozar clasificadas en la categoría de activos financieros disponibles para la venta que deben ser ajustados a su valor razonable sin deducir los gastos de venta.

Valor contable (10.000 × 2,50)	25.000
Valor razonable (10.000 × 2,40)	24.000
Disminución	1.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
800	Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta	1.000	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		1.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	1.000	
800	Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta		1.000

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

Contabilidad financiera

La sociedad anónima Nonitsem, que se dedica al alquiler de oficinas en un edificio de su propiedad, adquirido el 1 de enero de 20X1 por un precio de 4.000.000 de euros, abonados por banco, comenzó su actividad mercantil en dicha fecha. Este edificio se amortiza de forma lineal en un plazo de 40 años.

Durante el ejercicio 20X8 se han realizado las siguientes operaciones:

- El edificio se sometió a trabajos de mantenimiento, abonando 20.000 euros.
- Reconoce el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) del ejercicio que se elevó a 10.000 euros.

- Sustituye todas las ventanas del edificio, para conseguir una mejora muy importante en aislamiento de ruidos y ahorro energético significativo. Abonó por este concepto 100.000 euros.
- El ejercicio anterior asumió una pérdida por deterioro de créditos contra clientes de 60.000 euros.

Durante este ejercicio dejó de cobrar a sus clientes 80.000 euros por alquileres, dándose por perdida definitivamente esta cantidad.

- Este año, al cierre del ejercicio, uno de los clientes rescindió el contrato con la empresa por dificultades en su actividad. Este cliente firmó contrato con la empresa el 1 de julio de 20X4, por un periodo previsto de 20 años, entregando 2.000 euros como garantía de permanencia, de tal forma que perdería esa cantidad en el caso de que rescindiese su contrato anticipadamente; en otro caso, al vencimiento de los 20 años recuperaría esa cantidad, más la renta generada al tipo de interés de mercado. Además realizó obras consentidas en el local que pasaría a ocupar y que se elevaron a 10.000 euros, operativas el 1 de octubre de 20X4 y con una vida útil de 30 años.
- La sociedad estima una mejora en el local que deja el cliente, por las obras de mejora, que estima en función de su vida útil y que le permitirán aumentar el precio del alquiler por metro cuadrado en ese local.
- La sociedad facturó por alquileres 400.000 euros, estando pendientes de cobro 40.000 euros, de los que estima que un 10 % serán de difícil cobro.
- Al cierre del ejercicio, la sociedad estima que debido a la crisis se verá obligada a rebajar el precio del alquiler de los locales, ante el riesgo de que los clientes no paguen o dejen de alquilarlos.

Por ello, encarga un estudio a la empresa que audita sus cuentas para que establezca el valor razonable del edificio, mediante el cálculo del test de deterioro. El informe dice que el edificio reduce su vida útil en tres años y que dadas las expectativas en el mercado de alquiler, el deterioro se estima en 200.000 euros.

- Al cierre del ejercicio y debido al estudio de valoración efectuado por la empresa del apartado anterior, la sociedad recibe factura de 6.000 euros, que abonará en el ejercicio siguiente.
- Al cierre del ejercicio entrega un anticipo de 100.000 euros para la compra de otro edificio que recibirá el próximo año y que tiene un coste total de 300.000 euros. Por último, procede a la amortización del activo inmovilizado en la cuantía que resulte con los datos que se poseen.

Trabajo a realizar

Realice las anotaciones contables que corresponda siguiendo el orden señalado en los puntos desarrollados y en esas fechas.

(Para la resolución del este supuesto no es necesario que utilice las cuentas de los grupos ocho y nueve del PGC.)

(En el caso de que el opositor estime que deberá proceder a la realización de algún cálculo de actualización financiera de valores, el tipo que deberá utilizar es el 4% anual.)

(El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones.)

SOLUCIÓN

La sociedad Nonitsem tendrá calificado el edificio destinado a alquiler de oficinas como inversión inmobiliaria, ya que se trata de un activo no corriente que es un inmueble y que se posee para obtener rentas, plusvalías o ambas, en lugar de para:

- Su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos; o
- Su venta en el curso ordinario de las operaciones.

Gastos de mantenimiento:

Los gastos de mantenimiento se registran como gastos del ejercicio y se entiende por los mismo aquellos que tienen por objeto mantener el activo en buenas condiciones de funcionamiento.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
622	Reparaciones y conservación	20.000	
57	Tesorería		20.000

IBI:

El IBI es un impuesto directo de carácter local que grava la titularidad y derechos reales que tengamos sobre cualquier bien inmueble, ya sea urbano, rústico o con características especiales, y que tiene carácter anual por lo que contablemente se registra como gasto del ejercicio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
631	Otros tributos	10.000	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
475	Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales		10.000

Sustitución de las ventanas:

La renovación del inmovilizado se reconocerá y valorará de acuerdo con los siguientes criterios:

- Se capitalizará, integrándose como mayor valor del inmovilizado material, el importe de las renovaciones efectuadas de acuerdo con el precio de adquisición o, en su caso, con el coste de producción, siempre que se cumplan las condiciones para su reconocimiento establecidas en la primera parte del PGC.
- Simultáneamente a la operación anterior se dará de baja el elemento sustituido, la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro de valor, registrándose, en su caso, el correspondiente resultado producido en esta operación, por la diferencia entre el valor contable resultante y el producto recuperado.
- En caso de entrega de un elemento sustituido dentro del proceso de renovación, a cambio de un nuevo elemento, se aplicará lo relativo a las adquisiciones de inmovilizado entregando como pago parcial otro inmovilizado, tal como se desarrolla en la norma tercera de esta resolución.
- Si la renovación afectase a una parte de un inmovilizado cuyo valor en libros no pueda identificarse claramente, el coste de la renovación podrá tomarse como indicativo de cuál era el coste del elemento que se sustituye.

A partir de los párrafos anteriores:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
221	Inversiones en construcciones	100.000	
57	Tesorería		100.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
282	Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias	13.298,56	
672	Pérdidas procedentes de las inversiones inmobiliarias	62.693,22	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
...			
211	Inversiones en construcciones (100.000/1,04 ⁷)		75.991,78

Pérdidas de clientes:

En el tratamiento del deterioro de clientes por el sistema global, los clientes se dan de baja cuando la empresa lo estime oportuno en tanto que el deterioro se ajusta al cierre del ejercicio eliminando el antiguo y dotando el nuevo.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
650	Pérdidas de créditos comerciales incobrables	80.000	
430	Clientes		80.000

Rescisión del contrato y pérdida de la fianza

Aunque el enunciado no lo solicita se realizan los asientos que se han efectuado hasta ahora:

1 de julio de 20X4

Por la recepción de la fianza, en la que se aplican las reglas generales y no las particulares de las fianzas, ya que se trata de una fianza remunerada.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	2.000	
180	Fianzas recibidas a largo plazo		2.000

31 de diciembre de 20X4

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	40	
180	Fianzas recibidas a largo plazo (2.000 × 4 % × 6/12)		40

Este mismo asiento, con las cantidades correspondientes, se hará cada 31 de diciembre.

31 de diciembre de 20X8

Por la actualización de la fianza y su rescisión:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
661	Intereses de deudas ($2.000 \times 1,04^{3,5} \times 4\%$)	91,78	
180	Fianzas recibidas a largo plazo		91,78

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
180	Fianzas recibidas a largo plazo	2.386,05	
778	Ingresos excepcionales		2.386,05

Obras de mejoras dejadas por el cliente:

La Resolución de 1 de marzo de 2013, de la Presidenta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, en su norma tercera, apartado 1 señala:

«El inmovilizado material adquirido sin contraprestación se reconocerá por su valor razonable, de acuerdo con lo previsto en la norma de registro y valoración sobre subvenciones, donaciones y legados recibidos del Plan General de Contabilidad».

Estas obras se incorporan al valor razonable que en su detrimento será el valor contable en ese momento:

$$10.000 - (10.000/30) \times 4,25 = 8.583,33$$

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
221	Inversiones en construcciones	8.583,33	
942	Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados		8.583,33

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
942	Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados	8.583,33	
132	Otras subvenciones, donaciones y legados		8.583,33

Facturación de alquileres:

Por la facturación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	40.000	
57	Tesorería	360.000	
705	Prestaciones de servicios		400.000

Al cierre del ejercicio por la dotación del deterioro sobre clientes por el sistema global y por la reversión del deterioro dotado en el ejercicio precedente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
694	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales (40.000 × 10 %)	4.000	
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales		4.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales	60.000	
794	Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales		60.000

Deterioro del edificio:

La norma de registro y valoración (NRV) 2.^a del PGC sobre «Inmovilizado material», a la que se remite la NRV 4.^a «Inversiones inmobiliarias» indica en relación con el deterioro:

«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 supuesto, el enunciado proporciona el importe de deterioro a realizar:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
692	Pérdidas por deterioro de las inversiones inmobiliarias	200.000	
292	Deterioro de valor de las inversiones inmobiliarias		200.000

Por el estudio sobre el deterioro que se pagará en el ejercicio siguiente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
623	Servicios de profesionales independientes	6.000	
410	Acreedores por prestaciones de servicios		6.000

Amortización:

El importe de la cuota de amortización de este ejercicio será:

$$(40.000.000 - 75.991,78)/40 + 100.000/33 = 1.001.130,51$$

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
682	Amortización de las inversiones inmobiliarias	1.001.130,51	
282	Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias		1.001.130,51

Anticipos:

Por la entrega, al cierre del ejercicio, de 100.000 euros en concepto de anticipo para la compra del otro edificio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
239	Anticipos para inmovilizaciones materiales	100.000	
57	Tesorería		100.000

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

Contabilidad financiera

La sociedad anónima Lacetan realiza las operaciones que a continuación se describen en un ejercicio:

APARTADO 1

En el mes de enero del ejercicio 20X1 la sociedad solicita a otra empresa relacionada con la misma actividad la concesión de una máquina. El 1 de marzo de 20X1 le comunican la acepta-

ción de la petición hecha por la sociedad y la entrega tendrá lugar en el mes siguiente, en forma de subvención no reintegrable.

Se estima en este día que la máquina tiene un valor de 5.500 euros.

De la máquina sabemos que su precio de adquisición fue de 8.000 euros y se encuentra amortizada en 2.000 euros.

El 1 de abril de 20X1 se recibe la máquina y ese mismo día está operativa. El valor razonable de la máquina ese día es de 5.000 euros y se estima que su vida útil a partir de este momento es de 57 meses.

El 31 de diciembre de 20X1 se amortiza la máquina en la cuantía que corresponde. Al mismo tiempo se somete la máquina al test de deterioro y se estipula un valor de 4.100 euros, esperando que en el futuro se pueda recuperar ese valor.

APARTADO 2

La sociedad realiza en el ejercicio 20X1 las siguientes operaciones de venta de productos de fábrica relacionadas con clientes:

Durante los once primeros meses del ejercicio facturó a los clientes por ventas 50.000 euros. Hasta el momento cobró en efectivo 30.000 euros.

De las ventas efectuadas y ya facturadas, se encuentra una partida de 5.000 euros que el cliente no abonó en los plazos contemplados en la normativa legal. El cliente acepta una letra de cambio por esa cuantía y además se compromete a pagar los intereses que la sociedad soporta en el descuento del efecto, que se elevan a 200 euros y los gastos de gestión por 40 euros. Se emite la letra y se descuenta en el banco.

Otro cliente debe a la sociedad 10.000 euros por ventas efectuadas y facturadas y que plantean serias dudas a la sociedad de que serán cobradas en tiempo y forma. La sociedad, a los pocos días de la venta, negocia con una entidad de crédito este importe que tiene un vencimiento de un mes y recibe la cantidad total, menos 600 euros por el hecho de que la sociedad no será responsable del impago por parte del cliente de esta deuda, asumiendo la entidad de crédito la titularidad del mismo.

Al cierre del ejercicio quedan pendientes de cobro facturas por importe de 5.000 euros. Todo lo demás ha sido cobrado. Además al cierre está pendiente de emitir al cliente una factura por importe de 6.000 euros, por ventas efectuadas, respecto de las que existen divergencias con

el cliente en cuanto al precio de venta, aunque para la sociedad no existen dudas sobre la cuantía. La sociedad estima en un 10% el riesgo de cobro de los créditos contra clientes.

Igualmente, al cierre del ejercicio un cliente entrega un anticipo en efectivo para una futura compra, con el fin de que se le mantenga el precio de este año, puesto que el próximo año subirán los precios.

La cuantía del anticipo son 15.000 euros y el ahorro se estima que será de 200 euros. Los precios vienen subiendo todos los años.

APARTADO 3

En el año 20X1, mes de febrero, la sociedad clasifica en el epígrafe «Activos no corrientes mantenidos para la venta» aquellos activos que serán recuperados a través de la venta y no de su uso continuado.

La sociedad acuerda calificar como activo no corriente que mantiene para la venta el correspondiente a una inversión en acciones de 2.500.000 euros en valor contable, que tiene en una sociedad y que representa el 50% del capital social de la misma.

En el mes de julio la sociedad cobra 400.000 euros en concepto de devolución de prima de emisión de la sociedad de la que se posee acciones.

Al cierre del ejercicio el deterioro de la inversión se estima en el 5% del valor contable.

Se sabe que al principio del ejercicio 20X2 se recibirá una oferta definitiva del fondo de inversión al que se venderá la inversión y con el que se lleva un tiempo negociando la venta.

Trabajo a realizar

Realice las operaciones contables necesarias para el ejercicio 20X1, teniendo en cuenta el contenido de la información para cada uno de los apartados por separado y en los momentos que se señalan.

(Para la resolución del este supuesto no es necesario que utilice las cuentas de los grupos ocho y nueve del PGC.)

(En el caso de que el opositor estime que deberá proceder a la realización de algún cálculo de actualización financiera de valores, el tipo que deberá utilizar es el 4% anual.)

(El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones.)

SOLUCIÓN

APARTADO 1

1 de marzo de 20X1

Por la comunicación de la aceptación del compromiso de la entrega de la máquina cuya contrapartida es una cuenta de patrimonio, ya que su tratamiento es asimilable a una subvención no reintegrable.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2391	Deudores por compromiso entrega maquinaria	5.500	
942	Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados		5.500

1 de abril de 20X1

Por la recepción de la máquina cuyo valor razonable es 5.000 euros por lo que se ajustan las partidas anteriores.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	5.000	
2391	Deudores por compromiso entrega maquinaria		5.500
942	Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados	500	

31 de diciembre de 20X1

Por la amortización de la maquinaria desde el 1 abril, teniendo en cuenta que la vida útil pendiente es de 57 meses.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	789,47	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (5.000 × 9/57)		789,47

Por la transferencia a resultados desde patrimonio en cumplimiento de lo establecido en la NRV 18.^a «Subvenciones, donaciones y legados» del PGC, en proporción a la amortización:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
842	Transferencia de otras subvenciones, donaciones y legados	789,47	
132	Otras subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado del ejercicio		789,47

En relación con el deterioro de maquinaria el propio enunciado facilita el importe recuperable, por lo que el importe a dotar será:

Valor contable (5.000 - 789,47)	4.210,53
Importe recuperable	4.100,00
Deterioro	110,53

Por otro lado, la NRV 18.^a anteriormente mencionada señala el carácter irreversible del deterioro de los elementos que han sido financiados de forma gratuita por lo que:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
691	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	110,53	
213	Maquinaria		110,53

Por el traspaso a resultado desde patrimonio por la cantidad correspondiente al deterioro en virtud de lo establecido de la NRV 18.^a.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
842	Transferencia de otras subvenciones, donaciones y legados	110,53	
747	Otras subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado del ejercicio		110,53

Por último, por la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
942	Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados	5.000	
842	Transferencia de otras subvenciones, donaciones y legados		900
132	Otras subvenciones, donaciones y legados		4.100

APARTADO 2

Por las ventas de los primeros once meses del ejercicio 20X1:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	30.000	
430	Clientes	20.000	
701	Ventas de productos terminados		50.000

Por la aceptación de una letra un cliente que debe 5.000 euros:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4310	Efectos comerciales en cartera	5.000	
430	Clientes		5.000

Por el descuento de anterior letra, operación que contablemente conlleva la reclasificación de la letra y el registro de la financiación obtenida:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4311	Efectos comerciales descontados	5.000	
4310	Efectos comerciales en cartera		5.000

Por el descuento de la letra:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	4.760	
665	Intereses por descuento de efectos y operaciones de «factoring» ...	240	
5208	Deudas por efectos descontados		5.000

Por el compromiso del cliente de asumir los gastos del descuento:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	240	
769	Otros ingresos financieros		240

El enunciado señala que al cierre del ejercicio solamente hay clientes pendientes de cobro por 5.000 por lo que se supone que el cliente anterior ha pagado la letra a su vencimiento y ha pagado los gastos a los que se había comprometido:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
5208	Deudas por efectos descontados	5.000	
4311	Efectos comerciales descontados		5.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	240	
430	Clientes		240

La NRV 9.^a «Instrumentos financieros» del PGC, en su apartado 9.2.9, establece que:

«La empresa dará de baja un activo financiero, o parte del mismo, cuando expiren o se hayan cedido los derechos contractuales sobre los flujos de efectivo del activo financiero, siendo necesario que se hayan transferido de manera sustancial los riesgos y beneficios inherentes a su propiedad, en circunstancias que se evaluarán comparando la exposición de la empresa, antes y después de la cesión, a la variación en los importes y en el calendario de los flujos de efectivo netos del activo transferido. Se entenderá que se han cedido de manera sustancial los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo financiero cuando su exposición a tal variación deje de ser significativa en relación con la variación total del valor actual de los flujos de efectivo futuros netos asociados con el activo financiero (tal como las ventas en firme de activos, las cesiones de créditos comerciales en operaciones de "factoring" en las que la empresa no retenga ningún riesgo de crédito ni de interés, las ventas de activos financieros con pacto de recompra por su valor razonable y las titulizaciones de activos financieros en las que la empresa cedente no retenga financiaciones subordinadas ni conceda ningún tipo de garantía o asuma algún otro tipo de riesgo)».

En el presente caso, el enunciado nos dice que la entidad financiera asume la titularidad del crédito frente al cliente, y que la sociedad no será responsable del impago del cliente. Por tanto, estamos ante una operación de *factoring* sin recurso, en la que procede dar de baja el crédito frente al cliente.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	9.400	
665	Intereses por descuento de efectos y operaciones de «factoring» ...	600	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
430	Cientes		10.000

Según se desprende del enunciado, el tratamiento del deterioro de los clientes es por el sistema global, por lo que al cierre del ejercicio procede dotar el deterioro correspondiente al ejercicio en curso, cuyo importe es de 10×11.000 , que a su vez proviene del saldo pendiente de clientes y de la factura pendiente de contabilizar que queda al cierre del ejercicio. No hay datos sobre el deterioro del ejercicio precedente.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
694	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales	1.100	
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales		1.100

Por la factura pendiente de emitir al cierre del ejercicio que se ha de registrar como un ingreso del ejercicio, ya que se trata de un ingreso devengado:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4309	Cientes, facturas pendientes de formalizar	6.000	
701	Ventas de productos terminados		6.000

Por el anticipo recibido:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	15.000	
438	Anticipos de clientes		15.000

APARTADO 3

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:

- El activo ha de estar disponible en sus condiciones actuales para su venta inmediata, sujeto a los términos usuales y habituales para su venta.
- 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.

Febrero de 20X1

Por la reclasificación de las inversiones financieras:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
581	Inversiones con personas y entidades vinculadas	2.500.000	
240	Participaciones a largo plazo en partes vinculadas		2.500.000

Julio 20X1

Por el cobro en concepto de devolución de prima de emisión que contablemente significa menor importe de la inversión:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	400.000	
581	Inversiones con personas y entidades vinculadas		400.000

Diciembre 20X1

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.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
698	Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo ($5\% \times 2.100.000$)	105.000	
599	Deterioro de valor de activos no corrientes mantenidos para la venta		105.000

CASO PRÁCTICO NÚM. 4

Contabilidad financiera

La sociedad Omega radica en España y se encuentra sujeta al régimen de prorrata general de IVA al realizar actividades sujetas y no sujetas al impuesto.

En el año 20X0 su prorrata ha sido de un 60 %.

El 1 de enero de 20X1 la sociedad adquiere una infraestructura técnica que abona al contado, por valor de 800.000 euros, por lo que soporta un IVA de un 21 %.

La infraestructura tiene un plazo de amortización contable de cinco años. La prorrata correspondiente a los años sucesivos es la siguiente:

20X0	20X1	20X2	20X3	20X4	20X5
60 %	72 %	65 %	85 %	75 %	70 %

El 31 de diciembre de 20X4 la sociedad decide vender dicha infraestructura por 100.000 euros, recibiendo el dinero en efectivo (IVA repercutido de un 21 %).

Trabajo a realizar

Contabilizar las operaciones contables y fiscales relacionadas con la infraestructura de los años 20X1 a 20X4 (inclusive).

SOLUCIÓN

1 de enero de 20X1

Por la compra de las instalaciones

La regla de prorrata será de aplicación cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho.

El porcentaje de deducción provisionalmente aplicable cada año natural será el fijado como definitivo para el año precedente.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
212	Instalaciones técnicas $[800.000 + (800.000 \times 21 \% \times 40 \%)]$	867.200	
472	Hacienda Pública, IVA soportado $(800.000 \times 21 \% \times 60 \%)$	100.800	
57	Tesorería $[800.000 + (800.000 \times 21 \%)]$		968.000

31 de diciembre de 20X1

Por la amortización:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material $(867.200/5)$	173.440	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		173.440

El artículo 107 habilita el procedimiento de regularización de la deducción del IVA en los casos de los bienes de inversión señalando lo siguiente:

«Las cuotas deducibles por la adquisición o importación de bienes de inversión deberán regularizarse durante los cuatro años naturales siguientes a aquel en que los sujetos pasivos realicen las citadas operaciones.

No obstante, cuando la utilización efectiva o entrada en funcionamiento de los bienes se inicien con posterioridad a su adquisición o importación, la regularización se efectuará el año en que se produzcan dichas circunstancias y los cuatro siguientes.

Las regularizaciones indicadas en este apartado solo se practicarán cuando, entre el porcentaje de deducción definitivo correspondiente a cada uno de dichos años y el que prevaleció en el año en que se soportó la repercusión, exista una diferencia superior a diez puntos.

Tratándose de terrenos o edificaciones, las cuotas deducibles por su adquisición deberán regularizarse durante los nueve años naturales siguientes a la correspondiente adquisición».

Por su parte, el artículo 108 de la Ley del IVA se refiere a los conceptos de los bienes de inversión:

«Uno. A los efectos de este impuesto, se considerarán de inversión los bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén normalmente destinados a ser utilizados por un periodo de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación.

Dos. No tendrán la consideración de bienes de inversión:

1.º Los accesorios y piezas de recambio adquiridos para la reparación de los bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo.

2.º Las ejecuciones de obra para la reparación de otros bienes de inversión.

3.º Los envases y embalajes, aunque sean susceptibles de reutilización.

4.º Las ropas utilizadas para el trabajo por los sujetos pasivos o el personal dependiente.

5.º Cualquier otro bien cuyo valor de adquisición sea inferior a 500.000 pesetas».

Para la resolución del ejercicio propuesto también hay que tener en cuenta el artículo 109, ya que nos indica el procedimiento para practicar la regularización de deducciones por bienes de inversión.

«La regularización de las deducciones a que se refiere el artículo 107 de esta Ley se realizará del siguiente modo:

1.º Conocido el porcentaje de deducción definitivamente aplicable en cada uno de los años en que deba tener lugar la regularización, se determinará el importe de la deducción que procedería si la repercusión de las cuotas se hubiese soportado en el año que se considere.

2.º Dicho importe se restará del de la deducción efectuada en el año en que tuvo lugar la repercusión.

3.º La diferencia positiva o negativa se dividirá por cinco o, tratándose de terrenos o edificaciones, por diez, y el cociente resultante será la cuantía del ingreso o de la deducción complementarios a efectuar».

Prorrata definitiva año base	72 %
Prorrata definitiva año 20X2	60 %
.../...	

.../...	
Diferencia	12 %
Sí procede ajuste porque la diferencia supera los diez puntos porcentuales.	

$$\frac{800.000 \times 21 \% \times 72 \% - 800.000 \times 21 \% \times 60 \%}{5} = 4.032$$

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6342	Ajustes negativos en IVA de inversiones	4.032	
472	Hacienda Pública, IVA soportado {[800.000 × 21 % × (72 % - 60 %)]/5}		4.032

31 de diciembre de 20X2

Por la amortización:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (867.200/5)	173.440	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		173.440

Por la regularización de los bienes de inversión:

Prorrata definitiva año base	72 %
Prorrata definitiva año 20X2	65 %
Diferencia	7 %
No procede ajuste porque la diferencia no supera los diez puntos porcentuales.	

31 de diciembre de 20X3

Por la amortización:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (867.200/5)	173.440	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		173.440

Por la regularización de los bienes de inversión:

Prorrata definitiva año base	72 %
Prorrata definitiva año 20X3	85 %
Diferencia	13 %
Sí procede ajuste porque la diferencia supera los diez puntos porcentuales.	

El importe del ajuste se calcula de la siguiente forma:

$$\frac{800.000 \times 21 \% \times 72 \% - 800.000 \times 21 \% \times 85 \%}{5} = -4.368$$

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda Pública, IVA soportado	4.368	
6392	Ajustes positivos en IVA de inversiones		4.368

31 de diciembre de 20X4

Por la amortización del ejercicio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (867.200/5)	173.440	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		173.440

Por la venta:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	693.760	
57	Tesorería	121.000	
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material	73.440	
212	Instalaciones técnicas		867.200
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		21.000

El artículo 110 de la Ley del IVA regula las entregas de bienes de inversión durante el periodo de regularización.

«Uno. En los casos de entregas de bienes de inversión durante el periodo de regularización se efectuará una regularización única por el tiempo de dicho periodo que quede por transcurrir.

A tal efecto, se aplicarán las siguientes reglas:

1.^a Si la entrega estuviere sujeta al impuesto y no exenta, se considerará que el bien de inversión se empleó exclusivamente en la realización de operaciones que originan el derecho a deducir durante todo el año en que se realizó dicha entrega y en los restantes hasta la expiración del periodo de regularización.

No obstante, no será deducible la diferencia entre la cantidad que resulte de la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior y el importe de la cuota devengada por la entrega del bien.

2.^a Si la entrega resultare exenta o no sujeta, se considerará que el bien de inversión se empleó exclusivamente en la realización de operaciones que no originan el derecho a deducir durante todo el año en que se realizó dicha entrega y en los restantes hasta la expiración del periodo de regularización.»

$$\frac{800.000 \times 21 \% \times 72 \% - 800.000 \times 21 \% \times 100 \%}{5} \times 2 = - 18.816$$

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
478	Hacienda Pública, IVA soportado	18.816	
6392	Ajustes positivos en IVA de inversiones		18.816

CASO PRÁCTICO NÚM. 5

Matemáticas financieras

Partiendo de los siguientes datos correspondientes a títulos del tipo cupón cero emitidos por el Estado:

Título	Periodo hasta la amortización	Cotización	Precio de amortización
A	1 año	99,0099 %	100 %
B	2 años	97,0662 %	100 %
C	3 años	104,4213 %	110 %

Trabajo a realizar

- Calcúlense los tipos de interés al contado correspondientes a los plazos [de 0 a 1], [de 0 a 2] y [de 0 a 3].
- A partir de los tipos de interés al contado calculados inicialmente, obtener los tipos *forward* o implícitos correspondientes a los plazos [de 1 a 2] y [de 2 a 3].
- Razonar cómo se comportaría un inversor si le dicen que el tipo de interés al contado a un año esperado en $t = 1$ fuera del 1,5 %.
- ¿Y si fuese del 3 %?
- Calcular el valor de una obligación que vence dentro de tres años y abona cupones anuales al 2 % y se amortiza al 110 %.
- Si la obligación del apartado anterior acaba de percibir el cupón y su rentabilidad actualmente es del 2,5 %, calcular la duración de Macaulay y la duración modificada. Calcular cuál será la variación en el precio del bono ante una disminución de 50 puntos básicos en el rendimiento.

SOLUCIÓN

Los datos de partida, referidos a títulos cupón cero emitidos por el Estado son:

Título	Plazo	Cotización	Precio amortización
A	1 año	99,0099 %	100 %
B	2 años	97,0662 %	100 %
C	3 años	104,4213 %	110 %

Punto a: Tipos cupón cero

Teniendo en cuenta los precios actuales y sus valores de reembolso y empleando la ley financiera de capitalización compuesta, se obtienen los diferentes tipos de interés al contado para los tres años previstos.

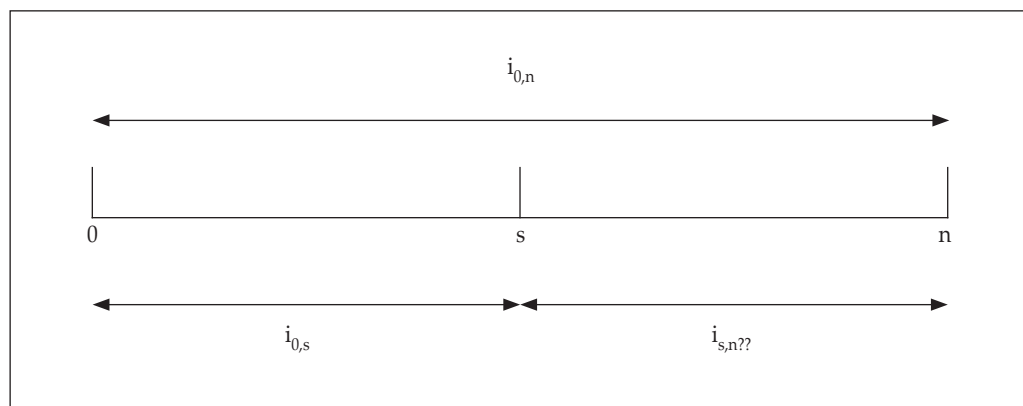
$$\begin{array}{lll}
 \text{Tipo a 1 año } (i_{0,1}): & 99,0099 \times (1 + i_{0,1})^1 = 100 & \text{de donde } i_{0,1} = 1\% \\
 \text{Tipo a 2 años } (i_{0,2}): & 97,0662 \times (1 + i_{0,2})^2 = 100 & \text{de donde } i_{0,2} = 1,50\% \\
 \text{Tipo a 3 años } (i_{0,3}): & 104,4213 \times (1 + i_{0,3})^3 = 110 & \text{de donde } i_{0,3} = 1,75\%
 \end{array}$$

Punto b: Tipos *forward*

El tipo *forward* (o implícito) es el tipo de interés anual estimado al que podremos realizar, en una fecha futura, una operación financiera a un determinado plazo.

Un tipo de interés a plazo se deduce de la combinación de dos tipos de contado a diferentes horizontes de tiempo. Es el que está «implícito» en los tipos al contado y se obtiene a partir de estos, de manera que dados dos tipos al contado: $i_{0,s}$ para el plazo (0,s) y $i_{0,n}$ para el plazo (0,n), el tipo a plazo $i_{s,n}$ es el que corresponde al plazo (s,n).

Gráficamente:



Siendo:

- $i_{0,s}$: Tipo de interés del periodo corto (0,s).
- $i_{0,n}$: Tipo de interés del periodo largo (0,n).
- $i_{s,n}$: Tipo esperado por el mercado para el periodo (s,n) (tipo implícito).

Su obtención se deduce de la siguiente expresión: $(1 + i_{0,s})^s \times (1 + i_{s,n})^{n-s} = (1 + i_{0,n})^n$

Tipo *forward* 1-2 ($i_{1,2}$): $(1 + i_{0,1})^1 \times (1 + i_{1,2})^1 = (1 + i_{0,2})^2$

$$(1 + 0,01)^1 \times (1 + i_{1,2})^1 = (1 + 0,015)^2$$

de donde $i_{1,2} = 2,0025\%$

Tipo *forward* 2-3 ($i_{2,3}$): $(1 + i_{0,2})^2 \times (1 + i_{2,3})^1 = (1 + i_{0,3})^3$

$$(1 + 0,015)^2 \times (1 + i_{2,3})^1 = (1 + 0,0175)^3$$

de donde $i_{2,3} = 2,2518\%$

Punto c: Comportamiento de un inversor con un $i_{1,2}$ esperado del 1,5 %

El inversor se plantea invertir una unidad monetaria durante dos años y obtener un rendimiento $i_{0,2}$ o primero invertir por un año con rendimiento $i_{0,1}$ y luego reinvertir por otro año más al interés previsto $i_{1,2}$. La elección será aquella que le permita recuperar mayor cantidad transcurridos los dos años.

Teniendo en cuenta la curva de tipos de partida, los resultados serán:

- a) Invertir a dos años:

$$(1 + i_{0,2})^2 = 1,015^2 = 1,030225$$

- b) Invertir a un año y reinvertir por otro más:

$$(1 + i_{0,1})^1 \times (1 + i_{1,2})^1 = 1,01^1 \times 1,015^1 = 1,02515$$

Comparando las cantidades recuperadas pasados los dos años, se observa que la opción que debe elegir el inversor es invertir a día de hoy por un plazo de dos años (opción a).

A la misma conclusión se llega si se compara el tipo previsto para dentro de un año (1,5 %) con el tipo implícito teórico que se desprende de la curva cupón cero vigente, y que se ha calculado en el punto anterior ($i_{1,2}$). Al ser este último el 2,0025 %, se deduce que el tipo previsto es inferior al teórico (está infravalorado) por lo que hay que tomar la posición a largo plazo (invertir a dos años –opción a–).

Punto d: Comportamiento de un inversor con un $i_{1,2}$ esperado del 3 %

En este caso, al estar el tipo de interés previsto para dentro de un año ($i_{1,2}$) esperado del 3 %, por encima del *forward* teórico para ese plazo (2,0025 %), esto es, está sobrevalorado, conviene invertir por un año con un rendimiento del 1 % ($i_{0,1}$) y luego reinvertir por otro año más, al interés previsto del 2 % ($i_{1,2}$).

A continuación, se realiza la comprobación.

- a) Invertir a dos años:

$$(1 + i_{0,2})^2 = 1,015^2 = 1,030225$$

- b) Invertir a un año y reinvertir por otro más:

$$(1 + i_{0,1})^1 \times (1 + i_{1,2})^1 = 1,01^1 \times 1,03^1 = 1,0403$$

Se observa que la cantidad mayor obtenida se consigue con la opción b.

Punto e: Valor de una obligación

El valor teórico de la obligación será el resultado de actualizar los flujos futuros con la curva cupón cero que se tome como referencia. Así:

$$\text{Precio} = \frac{2}{1,01^1} + \frac{2}{1,015^2} + \frac{112}{1,0175^3} = 110,24$$

Punto f: Duración de Macaulay, duración modificada y precio estimado

La duración se calcula como la vida media de los periodos a lo largo de los que se extiende la vida de dicho título, ponderados por el valor actual de los flujos de caja que vencen en dichos periodos.

Se calcula de la siguiente forma:

$$D = \frac{\sum_{t=1}^n \frac{F_t \times t}{(1 + \text{TIR})^t}}{P}$$

Donde:

- D: Duración de Macaulay.
- P: Precio del bono.
- F_t : Flujo del periodo t (cupones y principal).
- TIR: Tipo de interés del mercado.
- n: Número de periodos hasta el vencimiento.

$$D = \frac{\frac{2 \times 1}{1,025^1} + \frac{2 \times 2}{1,045^2} + \frac{112 \times 3}{1,045^3}}{\frac{2}{1,025^1} + \frac{2}{1,025^2} + \frac{112}{1,025^3}} = \frac{317,768}{107,86} = 2,946 \text{ años}$$

La **duración corregida** (DC) o modificada, indica la sensibilidad del precio de un título a las variaciones de los tipos de interés en el mercado. Esto es, indica cuánto cambia el precio de un título como consecuencia de una variación del 1 % en la TIR del mercado. Partiendo de la relación inversa de precios y rentabilidades, dicha variación se obtiene mediante la siguiente expresión:

$$DC = \frac{D}{1 + TIR}$$

Tomando los valores de la obligación considerada:

$$DC = \frac{2,946}{1 + 0,025} = 2,874\%$$

Esto es, si los tipos de interés varían un 1 %, el precio del bono lo hará en el sentido inverso un 2,874 % del precio actual. Por tanto, si se produce una disminución de 50 puntos básicos en el tipo de interés (0,50 %), el precio del bono aumentaría un 1,437 % ($2,874 \times 0,50\%$) sobre el precio actual y el nuevo precio del título será 109,41 ($107,86 + 107,86 \times 1,437\%$).