

- **El IS en 2013 (II). Establecimientos permanentes. Uniones temporales.** *Eduardo Sanz Gadea*
- **Novedades en el IRPF: años 2013-2014.** *Miguel de Miguel y Enrique Fernández*
- **Impuestos cedidos: novedades autonómicas 2014.** *Francisco de Asís Pozuelo Antoni*
- **El IIVTNU y la capacidad económica.** *Juan Calvo Vérguez*
- **Análisis jurisprudencial.** *Francisco Adame, José Pedreira y José A. Rozas*
- **IRPF. Ejercicio 2013. Caso práctico.** *Gabinete jurídico del CEF*
- **El cambio producido en las NTA aplicables en España.** *Alejandro Larriba Díaz-Zorita*
- **Resolución del ICAC sobre deterioro de valor de los activos (III).** *Juan del Busto Méndez*
- **Aplicación práctica de las consultas del ICAC.** *Juan del Busto Méndez*
- **Caso práctico de Técnicos de Auditoría y Contabilidad.** *Javier Romano Aparicio*

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

Abril 2014 – Número 373

DIRECTOR

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

COORDINADORES

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

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

CONSEJO ASESOR

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

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

Carlos Barroso Rodríguez (*Director Departamento de Auditoría KPMG*)

Alejandro Blázquez Lidoy (*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario*)

José Manuel Calderón Carrero (*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario*)

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

Juan Corberá Martínez (*Socio en Deloitte, SL*)

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

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

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

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

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

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

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

Miguel Ángel Martínez Lago (*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario*)

Ana María Martínez Pina (*Presidenta del ICAC*)

Juan Mestre Chesa (*Socio-Director de Pwc*)

Carlos Palao Taboada (*Abogado Montero-Aramburu*)

María Amparo Ruiz Genovés (*Socia en Ernst & Young Auditoría*)

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

Javier Sancho Sebastián (*Socio de Garrigues*)

Eduardo Sanz Gadea (*Inspector de Hacienda del Estado. Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas*)

Correo electrónico: revistacef@cef.es **Edición electrónica:** www.ceflegal.com



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

www.cef.es

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 (2014) 142,31 € (IVA no incluido)
- SOLICITUD DE NÚMEROS SUELTOS (cada volumen):
 - Suscriptores 16,35 € (IVA no incluido)
 - No suscriptores 19,23 € (IVA no incluido)

En la página www.cefllegal.com 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%.

© 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.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47).

SUMARIO

Página

TRIBUTACIÓN

ESTUDIOS

- 21/2014** El Impuesto sobre Sociedades en 2013 (II). Establecimientos permanentes. Uniones temporales
Corporate Income Tax in 2013 (II). Permanent establishments. Joint ventures 5
 (Eduardo Sanz Gadea)
- 22/2014** Novedades en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el ejercicio 2013: referencia a los cambios normativos y doctrinales
Developments in the Personal Income Tax in Spain in fiscal year 2013: reference to policy and doctrinal changes 33
 (Manuel de Miguel Monterrubio y Enrique Fernández Dávila)
- 23/2014** Novedades para 2014 en la legislación autonómica sobre impuestos cedidos
New developments for 2014 in the autonomous legislation about Central Government ceded Taxes 107
 (Francisco de Asís Pozuelo Antoni)
- 24/2014** La determinación del periodo de generación de la plusvalía en el IIVTNU y su incidencia sobre el incremento de valor sometido a gravamen
Generation period of profit in IIVTNU and its impact on value increase subjected to taxation 143
 (Juan Calvo Vérguez)

ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL

- 25/2014** Reducción por transmisión de participaciones en ISD. Remuneraciones por ejercicio de funciones de dirección por miembro del grupo familiar y principal fuente de renta (STS de 16 de diciembre de 2013, rec. núm. 28/2010) 165
 (Francisco Adame Martínez)
- 26/2014** La retribución de administradores y consejeros: gratuidad estatutaria del cargo e Impuesto sobre Sociedades (SSTS de 26 de septiembre de 2013, rec. núm. 4808/2011, y de 30 de octubre de 2013, rec. núm. 131/2012) ... 173
 (José Pedreira Menéndez)
- 27/2014** El TDHE estima que una determinada carga tributaria sobre ciertas rentas de un contribuyente constituye una vulneración del derecho fundamental de propiedad (STDHE de 4 de noviembre de 2013, núm. 66529/11) 181
 (José A. Rozas Valdés)

CASO PRÁCTICO

28/2014  Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ejercicio 2013 (Caso práctico) (Gabinete jurídico del CEF)	187
---	-----

CONTABILIDAD

ESTUDIOS

29/2014 El cambio producido en las Normas Técnicas de Auditoría aplicables en España <i>Change occurred in Technical Standards on Auditing in Spain</i> (Alejandro Larriba Díaz-Zorita)	189
30/2014  Resolución del ICAC sobre deterioro de valor de los activos (III): inversiones en empresas del grupo y activos financieros disponibles para la venta <i>Order of the ICAC about impairment of asset (III): available for sale investments and investments in subsidiaries</i> (Juan del Busto Méndez)	213

APLICACIÓN PRÁCTICA DE LAS CONSULTAS DEL ICAC

31/2014 BOICAC núm. 89, marzo 2012. Consulta 3	215
BOICAC núm. 96, diciembre 2013. Consulta 2	220
BOICAC núm. 96, diciembre 2013. Consulta 10	227
(Juan del Busto Méndez)	

CASO PRÁCTICO

32/2014  Segundo ejercicio resuelto del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo Técnico de Auditoría y Contabilidad (Javier Romano Aparicio)	231
--	-----

 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.

EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN 2013 (II). ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES. UNIONES TEMPORALES

Eduardo Sanz Gadea

Licenciado en Derecho y Ciencias Económicas

EXTRACTO

El presente artículo completa una colaboración anterior concerniente al régimen de las pérdidas derivadas de las operaciones realizadas mediante establecimiento permanente. Así, se abordan materias relacionadas con los establecimientos permanentes, como son las uniones temporales y otras fórmulas de colaboración análogas que operan en el extranjero.

El criterio que anima su regulación es congruente con el relativo a los establecimientos permanentes, esto es, el cómputo diferido de las rentas negativas ordinarias.

También se examina el caso peculiar de la transmisión de establecimientos permanentes europeos mediante operaciones amparadas en la normativa que trae causa de las normas comunitarias sobre reestructuración empresarial.

Finalmente, se comenta el régimen transitorio. En la normativa anterior a la Ley 16/2013 se preveía el cómputo inmediato de las rentas negativas ordinarias y el posterior reintegro de las mismas con cargo a las rentas positivas ordinarias, de manera tal que han sido precisas normas transitorias para dar cumplimiento a dicho reintegro.

Con estos comentarios se da por concluida la parte primera de los mismos, consagrada a las previsiones establecidas por la Ley 16/2013 respecto de las rentas negativas derivadas de las operaciones realizadas mediante establecimientos permanentes y figuras asimilables.

Palabras claves: Impuesto sobre Sociedades, establecimientos permanentes y uniones temporales.

CORPORATE INCOME TAX IN 2013 (II). PERMANENT ESTABLISHMENTS. JOINT VENTURES

Eduardo Sanz Gadea

ABSTRACT

The instant article completes a past collaboration concerning the loss carry forward regime for Permanent Establishments. In this sense, we will address issues related to permanent establishments, such as joint ventures or other equivalent collaboration structures to conduct operations abroad.

The criteria used in the latter provisions is consistent with the one used for permanent establishments, that is to say, the deferral application of its net operating losses.

It is also examined the particular case of the transmission of European permanent establishments by way of transactions performed under EU legislation which may qualify as cross-border corporate restructuring transactions.

Finally, transitional rules are discussed; under the pre-existing legislation before Law 16/2013, net operating losses could be used in the year they arose with credit to its future profits, so a transitional regime was required to comply with the aforesaid credit.

The following approach ends up with the first part, dedicated to provisions set forth by Law 16/2013 with regard to net operating losses arising from permanent establishments and other equivalent structures.

Keywords: Corporate Income Tax, permanent establishments and joint ventures.

Sumario

Parte Primera. Tributación de las rentas obtenidas a través de establecimientos permanentes (*continuación y fin*)

4. Transmisiones de establecimientos permanentes amparadas en el capítulo VIII del título VII del TRLIS
 - 4.1. La tributación de la transmisión de establecimientos permanentes mediante operaciones amparadas por el capítulo VIII del título VII del TRLIS
5. Uniones temporales de empresas
 - 5.1. Restricción al cómputo de rentas negativas ordinarias
 - 5.2. Relación entre el no cómputo de rentas negativas ordinarias y los métodos para eliminar la doble imposición internacional
 - 5.3. Rentas negativas derivadas de la transmisión interna de la participación
 - 5.4. Rentas negativas habidas en la transmisión a terceros de la participación en la unión temporal
 - 5.5. Fórmulas de colaboración análogas a las uniones temporales de empresas
6. Régimen transitorio concerniente a establecimientos permanentes y uniones temporales de empresas
 - 6.1. Régimen transitorio de los establecimientos permanentes
 - 6.2. Régimen transitorio de establecimientos permanentes transmitidos por operaciones del capítulo VIII del título VII
 - 6.3. Régimen transitorio de uniones temporales de empresas

NOTA: Silvia LÓPEZ RIBAS ha tenido, una vez más, la amabilidad de leer el texto, y ha formulado valiosas observaciones. Las deficiencias que pudieran existir son imputables al autor.

«(...) a fin de conseguir ingresos para las inversiones públicas y otras necesidades públicas, a fin de apoyar a los pobres y a las clases medias, a fin de garantizar la igualdad de oportunidades para todos los sectores de la población, tendremos que establecer unos impuestos progresivos y, lo que es más importante, hacer mejor las cosas a la hora de tapar los vacíos legales (...)»

STIGLITZ, J. E. *El precio de la desigualdad*, pág. 339.

PARTE PRIMERA. TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS OBTENIDAS A TRAVÉS DE ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES (CONTINUACIÓN Y FIN)

4. TRANSMISIONES DE ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES AMPARADAS EN EL CAPÍTULO VIII DEL TÍTULO VII DEL TRLIS

El artículo 10 de la Directiva 90/434/CEE, del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros, reguló, bajo el título *caso particular de la aportación de un establecimiento permanente*, dos materias conectadas, pero diferentes. Así, el apartado 1 se refiere al reintegro de las pérdidas sufridas por los establecimientos permanentes que son objeto de aportación, y el apartado 2 a la tributación de las rentas puestas de manifiesto con motivo de una aportación cuando el método de eliminación de la doble imposición que aplica el Estado miembro de la casa central es el de imputación. Este precepto está actualmente recogido en la Directiva 2009/133/CEE, sin otra modificación que la aclaración de que lo dispuesto en el apartado 1 es también aplicable cuando el establecimiento permanente está ubicado en el Estado miembro en el que reside la entidad adquirente.

La primera transposición de la Directiva 90/434/CEE, acometida por la Ley 29/1991, apenas si se hizo eco de esta regulación, si bien ello no supuso infracción alguna de la norma comunitaria pues, como se verá más adelante, la misma establece, básicamente, un conjunto de opciones. La Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, en su redacción original, incorporó el apartado 1 de la norma comunitaria, y más tarde, a raíz de la introducción del método de exención respecto de las rentas obtenidas a través de establecimiento permanente, se produjo la recepción del apartado 2 de la norma comunitaria.

A la entrada en vigor de la Ley 16/2013, ambos mandatos estaban recogidos en el artículo 92 del TRLIS. Pues bien, como quiera que el supuesto de hecho de los mismos pivotaba sobre la exis-

tencia de rentas negativas procedentes del establecimiento permanente aprovechadas por la casa central en periodos impositivos previos a su transmisión, la restricción al cómputo de tales rentas negativas establecida con carácter general por Ley 16/2013 suscitó la necesidad de dar nueva redacción al citado artículo 92 del TRLIS.

La explicación de la nueva redacción del artículo 92 del TRLIS, establecida por la Ley 16/2013, ha de ir precedida, por tanto, de una breve exposición de la redacción precedente, la cual, por otra parte, resulta inexcusable en orden a captar la mecánica del régimen transitorio.

4.1. LA TRIBUTACIÓN DE LA TRANSMISIÓN DE ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES MEDIANTE OPERACIONES AMPARADAS POR EL CAPÍTULO VIII DEL TÍTULO VII DEL TRLIS

El artículo 92 del TRLIS se aplica respecto de la transmisión de un establecimiento permanente mediante una aportación específicamente amparada por el régimen fiscal del capítulo VII del título VIII.

4.1.1. Supuestos de transmisión de establecimientos permanentes contemplados y supuesto al que se aplica el artículo 92 del TRLIS

Antes de entrar en el análisis del artículo 92 del TRLIS es conveniente describir todos los supuestos concernientes a la transmisión de establecimientos permanentes a los que es de aplicación el régimen del capítulo VIII del título VII del TRLIS, por cuanto dicho precepto se aplica, como se ha indicado, exclusivamente a uno de ellos.

Un establecimiento permanente puede ser transmitido en concepto de aportación de rama de actividad (art. 83.3 TRLIS), o bien formando parte de los bienes y derechos transmitidos en una operación de fusión o escisión (art. 83.1 y 2 TRLIS). Esas transmisiones pondrán de manifiesto una renta, positiva o negativa, que, siendo aplicable el régimen especial del capítulo VIII del título VII del TRLIS, quedará diferida en cuanto a su integración en la base imponible de la entidad transmitente.

De acuerdo con las normas rectoras de la eficacia espacial del Impuesto sobre Sociedades y del IRNR, quedan sujetas a uno u otro tributo las siguientes rentas:

- Las derivadas de la transmisión de los activos y pasivos afectos a establecimientos permanentes situados en territorio español, cualquiera que fuere el país de la residencia de la entidad que tenga la consideración de casa central. Estas rentas están sujetas al IRNR.

- Las derivadas de la transmisión de los activos y pasivos afectos a establecimientos permanentes situados en el extranjero pertenecientes a entidades residentes en territorio español. Estas rentas están sujetas al Impuesto sobre Sociedades.

En el primer caso, se aplicará el régimen de diferimiento con carácter general [art. 84.1 c) TRLIS], pero si la entidad adquirente no es residente en territorio español, los activos y pasivos transmitidos deberán continuar afectos al establecimiento permanente [art. 84.1 c) segundo párrafo TRLIS].

En el segundo caso, se aplicará el régimen de diferimiento cuando la entidad adquirente fuere residente en territorio español [art. 84.1 b) TRLIS], cualquiera que fuere el país o territorio donde se hallare ubicado el establecimiento permanente. También cuando la entidad adquirente residiera en algún Estado miembro y el establecimiento permanente estuviere ubicado en algún Estado miembro [art. 84.1 d) TRLIS].

Véase, por consiguiente, que las normas relativas a la transmisión de establecimientos permanentes contemplan tres casos, recogidos en las letras b), c) y d) del artículo 84.1 del TRLIS. Pues bien, el artículo 92 del TRLIS tan solo es aplicable al caso previsto en la letra d).

Se caracteriza el supuesto contemplado en el artículo 84.1 d) del TRLIS porque, una vez realizada la transmisión, las rentas derivadas del conjunto patrimonial en que consiste el establecimiento permanente caen fuera del ámbito espacial del hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes, lo que no sucede en los restantes supuestos del artículo 84.1 del TRLIS.

El supuesto del artículo 84.1 d) del TRLIS quiebra la filosofía básica de la Directiva 90/434/CEE, esto es, diferimiento de la renta derivada de la transmisión y posterior gravamen cuando los bienes y derechos son transmitidos a terceros, ya que el Estado miembro en el que reside la casa central transmitente no podrá gravar la renta diferida por ausencia de punto de conexión territorial.

Esta quiebra se justifica en el principio de mutuo reconocimiento, de manera tal que los Estados miembros ceden y reciben derechos de imposición, según la residencia de la entidad adquirente. Seguramente razones prácticas han aconsejado tal quiebra o excepción, habida cuenta de la extrema complejidad que supondría llevar hasta sus últimas consecuencias el principio del diferimiento.

El fundamento jurídico último de esa quiebra reside en el artículo 10 de la Directiva 90/434/CEE, a cuyo tenor *cuando entre los bienes aportados con motivo de una fusión, de una escisión o de una aportación de activos figure un establecimiento permanente de la sociedad transmitente situado en un Estado miembro distinto del de dicha sociedad, este último renunciará a los derechos de imposición sobre dicho establecimiento permanente*. En efecto, esa renuncia no puede referirse sino a las rentas derivadas de la transmisión por cuanto las rentas que en el futuro se produzcan es obvio que se hallan extramuros de la soberanía fiscal del Estado miembro en el que reside la entidad transmitente.

4.1.2. Incidencia de las pérdidas previas del establecimiento permanente

Así pues, las rentas derivadas de la transmisión de un establecimiento permanente situado en un Estado miembro a favor de una entidad residente en un Estado miembro, ya sea el mismo u otro distinto, no se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades que recae sobre la entidad transmitente, en cuanto residente en territorio español, por imperativo de lo previsto en el artículo 84.1 d) del TRLIS, y fundamento jurídico último en el artículo 10 de la Directiva 90/434/CEE.

Este régimen fiscal no ha sido afectado por la Ley 16/2013, ni podía serlo, en cuanto enraizado en una norma comunitaria, excepto en el sentido de declinar la opción por el reintegro de pérdidas que en el mismo se contempla.

Ahora bien, cuando las pérdidas o rentas negativas ordinarias sufridas por el establecimiento permanente a lo largo de su existencia se hubieren integrado en la base imponible de la entidad transmitente sin haber sido objeto de posterior reintegro, el artículo 10 de la Directiva 90/434/CEE habilita al Estado miembro donde reside dicha entidad transmitente o casa central, para *reintegrar en los beneficios imponibles de dicha sociedad las pérdidas anteriores del establecimiento permanente*.

4.1.2.1. Situación anterior a la Ley 16/2013

Antes de la Ley 16/2013, el primer párrafo del artículo 92 del TRLIS recogía dicha habilitación, de manera tal que ordenaba integrar en la base imponible de la entidad transmitente *el importe del exceso de las rentas negativas sobre las positivas imputadas por el establecimiento permanente, con el límite de la renta positiva derivada de la transmisión del mismo*.

Este mandato se proyectaba en relación con el método de exención del artículo 22 del TRLIS, por cuanto respecto del método de imputación del artículo 31 del TRLIS el segundo párrafo del propio artículo 92 del TRLIS establecía un mandato específico, en el sentido de que el importe del exceso de las rentas negativas sobre las positivas debía integrarse en la base imponible de la entidad transmitente, si bien se podía *deducir de la cuota íntegra el impuesto que, de no ser por las disposiciones de la Directiva 90/434/CEE, hubiera gravado esa misma renta integrada en la base imponible, en el Estado miembro en que esté situado dicho establecimiento permanente, con el límite del importe de la cuota íntegra correspondiente a esta renta integrada en la base imponible*.

Bajo el método de exención, las rentas negativas ordinarias pendientes de reintegro en el momento de la transmisión quedaban obligadas al mismo, pero solo hasta el límite de la renta positiva derivada de la transmisión. En suma, la renta positiva derivada de la transmisión del establecimiento permanente se integraría en la base imponible de la entidad transmitente o casa central hasta el límite de las rentas negativas ordinarias pendientes de reintegro.

Es claro que determinar el importe de la renta positiva derivada de la transmisión del establecimiento permanente no ha de ser tarea fácil, pero ello no mengua la lógica de la norma que, bien se ve, trataba de preservar la expectativa del Estado miembro de la casa central de reintegrar las rentas negativas previamente computadas.

El método de imputación, del artículo 31 del TRLIS, en su redacción anterior a la Ley 16/2013, no establecía expectativa alguna de reintegro de las rentas negativas ordinarias computadas. Esto era así porque se suponía que en el país de la fuente las rentas positivas que en el futuro obtuviera el establecimiento permanente no tributarían debido a la compensación de pérdidas, de manera tal que no existiría crédito de impuesto a imputar sobre la cuota íntegra que en sede de la casa central producirían esas rentas positivas. Ahora bien, si esas rentas positivas derivaban de una transmisión amparada en el régimen especial del capítulo VIII del título VII del TRLIS, de acuerdo con la regla general inherente a dicho régimen, no deberían integrarse en la base imponible.

Pues bien, el mandato del párrafo segundo del artículo 92 del TRLIS exceptuaba esa regla general, y permitía integrar en la base imponible la renta positiva habida en la transmisión hasta el importe del exceso de las rentas negativas ordinarias sobre las rentas positivas ordinarias previamente computadas. No obstante, de la cuota íntegra así determinada había de deducirse el impuesto que hubiera debido satisfacerse en el Estado miembro del establecimiento permanente caso de no mediar la aplicación del régimen previsto en la Directiva 90/434/CEE. Nótese que este impuesto sería nulo en la medida en que operase la compensación de pérdidas en sede del establecimiento permanente.

El fundamento jurídico último del párrafo segundo del artículo 92 del TRLIS descansa en el apartado 2 del artículo 10 de la Directiva 90/434/CEE, a cuyo tenor, con carácter general, se faculta a los Estados miembros para gravar, en sede de la casa central, la renta positiva derivada de la transmisión de un establecimiento permanente, ubicado en un Estado miembro, mediante una de las operaciones amparadas por la misma, siempre que deduzca de la cuota íntegra así determinada el importe del *impuesto que, de no existir las disposiciones de la presente Directiva, se hubiere aplicado a dichos beneficios o plusvalías en el Estado en el que esté situado el establecimiento permanente y que admita dicha deducción del mismo modo y por el mismo importe por el que lo habría hecho si el impuesto hubiera sido aplicado y pagado*.

Véase, por tanto, que el segundo párrafo del artículo 92 del TRLIS hace uso de esa habilitación, si bien solo para el caso en que en el momento de la transmisión del establecimiento permanente existiera un exceso de rentas negativas ordinarias sobre rentas positivas ordinarias.

4.1.2.2. Situación posterior a la Ley 16/2013

La nueva redacción del artículo 92 del TRLIS, reducida a un solo párrafo, prevé que cuando en la transmisión de un establecimiento permanente que hubiere sufrido pérdidas se genere una renta positiva, el importe de la misma *que supere las rentas negativas netas obtenidas por el establecimiento permanente se integrará en la base imponible de la entidad transmitente, sin*

perjuicio de que se pueda deducir de la cuota íntegra el impuesto que, de no ser por las disposiciones de la Directiva 2009/133/CE, hubiera gravado esa misma renta integrada en la base imponible, en el Estado miembro en que esté situado dicho establecimiento permanente, con el límite del importe de la cuota íntegra correspondiente a esa renta integrada en la base imponible. Este mandato, que solamente contempla la transmisión de establecimientos permanentes que reúnan los requisitos previstos en el artículo 84.1 d) del TRLIS, ha suscitado algunas reflexiones críticas interesantes¹.

Recuérdese que la Ley 16/2013 no permite, tanto en el método de exención (art. 22 TRLIS) como en el de imputación (art. 31 TRLIS), el cómputo de las rentas negativas ordinarias en sede de la casa central ya que, el nuevo artículo 14.1 k), incorporado al TRLIS por aquella ley, prevé que no se integrarán en la base imponible *las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, excepto en el caso de transmisión del mismo o cese de su actividad.*

Es claro, por tanto, que tras la Ley 16/2013 las rentas negativas ordinarias no computan en la base imponible de la casa central, de manera tal que no ha lugar la expectativa de reintegro a cuya protección se consagraba la primitiva redacción del artículo 92 del TRLIS. Esta es la causa por la que ha debido modificarse su redacción.

En el escenario posterior a la entrada en vigor de la Ley 16/2013 lo que existe, por el contrario, es la expectativa de la casa central de integrar en la base imponible las rentas negativas ordinarias en el momento de la transmisión del establecimiento permanente. ¿También cuando la transmisión se realice bajo el régimen del capítulo VIII del título VII del TRLIS?

Podría sostenerse que, puesto que el régimen mencionado descansa en la no integración en la base imponible de las rentas derivadas de las operaciones amparadas por el mismo, y en la continuidad del valor, a efectos fiscales, de los activos transmitidos, tal expectativa decae. Si esta fuera la interpretación correcta habría de concluirse que el artículo 92 del TRLIS es superfluo o, a lo más, que introduce un mandato de escasa trascendencia, consistente en sustituir la no integración de la renta positiva en la base imponible de la casa central por la integración asistida de un crédito de impuesto de carácter teórico, para el caso en que el establecimiento permanente hubiera generado a lo largo de su existencia rentas negativas netas.

Pero también podría sostenerse que la referida expectativa no decae, de manera tal que, con ocasión de la transmisión del establecimiento permanente bajo el amparo del régimen del capítulo VIII del título VII del TRLIS, no existe obstáculo para la integración en la base imponible de la casa central de las rentas negativas ordinarias no computadas.

La cuestión es dudosa, porque el artículo 84.1 d) del TRLIS parece ocluir toda suerte de integración de renta en la base imponible, y por ende también la de carácter negativo, en tanto

¹ LÓPEZ-SANTACRUZ, J. A.: *Reforma Impuesto sobre Sociedades 2013*, pág. 102.

que el artículo 14.1 k) del TRLIS apunta hacia una integración de las rentas negativas ordinarias en la base imponible de la casa central en el momento de la transmisión del establecimiento permanente. Ciertamente, la norma especial [art. 84.1 d) TRLIS] ha de prevalecer sobre la general [art. 14.1 k) TRLIS] pero, a su vez, el artículo 92 del TRLIS puede ser entendido a modo de caso particular de la regla especial.

Bajo esta interpretación, y considerando que el artículo 92 del TRLIS tiene su fundamento último en el artículo 10.1 de la Directiva 2009/133/CE (sucesora de la Directiva 90/434/CEE), cuya función era preservar la expectativa de reintegro a favor del Estado miembro de la casa central en relación con las rentas negativas ordinarias previamente computadas en la base imponible de la misma, se opina que la nueva redacción del citado artículo, bajo el escenario interpretativo de la pertinencia de la integración en la base imponible de la casa central del periodo impositivo de la transmisión de las rentas negativas ordinarias netas habidas en periodos impositivos precedentes, ordena la integración en la base imponible mencionada del importe de la renta positiva imputable a la transmisión, hasta el límite de las rentas negativas ordinarias netas.

Puede observarse que esta interpretación respeta, al tiempo, la finalidad del artículo 10 de la Directiva 90/434/CEE y la forma en como la redacción primitiva del artículo 92 del TRLIS asumió tal finalidad. En efecto, tras la Ley 16/2013 lo único que habría cambiado es que la renta negativa ordinaria se integra en la base imponible de la casa central en el momento de la transmisión del establecimiento permanente. ¿Permite esta interpretación la literatura legal?

A duras penas. La literalidad de la nueva redacción del artículo 92 del TRLIS no lleva a la integración de las rentas negativas netas ordinarias en la base imponible de la casa central, ni tampoco al reintegro de las mismas con el límite de la renta positiva derivada de la transmisión. La literalidad lleva a integrar en la base imponible de la casa central el exceso de la renta positiva derivada de la transmisión sobre el importe de las rentas negativas netas ordinarias, asistida de un crédito de impuesto teórico. La literalidad deja en el aire la pertinencia de la integración de las rentas negativas netas ordinarias en la base imponible de la casa central y de su reintegro en ese mismo momento, con el límite de las rentas positivas. Con todo, la consideración conjunta de los artículos 14.1 k) y 92 del TRLIS conduce a la interpretación propuesta.

En suma, considerando que el fundamento último del artículo 92 del TRLIS descansa en el artículo 10.1 de la Directiva 2009/133/CE, y que este precepto regula el reintegro de las rentas negativas previamente computadas, y que ha de respetarse, al tiempo, el mandato explícito contenido en dicho artículo 92 del TRLIS, se entiende que la interpretación más plausible es la propuesta por los siguientes elementos:

- Las rentas negativas netas ordinarias se integrarán en la base imponible de la casa central, con ocasión de la transmisión del establecimiento permanente.
- Esas mismas rentas se reintegrarán en la base imponible de la casa central en ese mismo momento, pero con el límite de la renta positiva derivada de la transmisión.

Naturalmente, ello exige determinar la renta positiva imputable a los elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente transmitido. Esa renta positiva será la diferencia entre el valor de mercado del establecimiento permanente y el valor contable de los activos y pasivos afectos al mismo. Ahora bien, siendo el establecimiento permanente una empresa, en ese valor de mercado deberá incluirse el impacto de los activos intangibles identificables así como el del fondo de comercio.

- El exceso, si lo hubiere, de la renta positiva sobre las rentas negativas netas ordinarias, se integrará en la base imponible de la casa central, asistida de un crédito de impuesto teórico.

EJEMPLO 1

- Rentas del establecimiento permanente: -40 (2013), +18 (2014), + 7 (2015) renta positiva imputable a la transmisión.
- Base imponible de la casa central: 0 (-40 + 40, no pérdidas) (2013), 0 (+18 - 18 exención) (2014), -15 (-40 + 18 cómputo de rentas negativas ordinarias negativas netas + + 7 rentas latentes en la transmisión) (2015).

Varias son las objeciones que pueden hacerse a la interpretación precedente. La más punzante es que, para hacerla efectiva, hubiera bastado sustituir en la primitiva redacción del párrafo primero del artículo 92 del TRLIS la palabra *imputadas* por la palabra *habidas*. Con todo, no se hallan suficientes motivos para desistir de una interpretación que congrega las características referidas.

Se notará que la nueva redacción del artículo 92 del TRLIS, a diferencia de la precedente, no distingue entre establecimientos permanentes cuyas rentas están sujetas al método de exención (art. 22 TRLIS) y aquellas otras que lo están al método de imputación (art. 31 TRLIS).

La forma en cómo se regula la tributación de la renta positiva que exceda de las rentas negativas netas ordinarias, ciertamente típica del método de imputación, podría llevar a la conclusión de que el nuevo artículo 92 del TRLIS solo exige la integración en la base imponible de la casa central del exceso de la renta positiva sobre el importe de las rentas negativas netas ordinarias tratándose de establecimientos permanentes cuyas rentas están sujetas al método de imputación. Con ser sugerente, esta interpretación no cabe en la letra del artículo 92 del TRLIS, de manera tal que donde la norma no distingue no debe distinguirse, por más que la filosofía del entramado normativo en el que se inserta la nueva redacción del artículo 92 del TRLIS apunta hacia la no integración en la base imponible del referido exceso cuando concurren las circunstancias y requisitos propios del método de exención en relación con las rentas derivadas del establecimiento permanente.

En consecuencia, la tributación del exceso de la renta positiva derivada de la transmisión del establecimiento permanente sobre las rentas negativas netas ordinarias implica realizar las siguientes operaciones:

- Determinar la renta positiva imputable a los elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente transmitido. Esa renta positiva será la diferencia entre el valor de mercado del establecimiento permanente y el valor contable de los activos y pasivos afectos al mismo. Ahora bien, siendo el establecimiento permanente una empresa, en ese valor de mercado deberá incluirse el impacto de los activos intangibles identificables, así como el del fondo de comercio.
- Determinar el impuesto que, en el Estado miembro del establecimiento permanente, hubiera debido satisfacer la renta positiva derivada de la transmisión del establecimiento permanente.
- Determinar la cuota íntegra que, por el Impuesto sobre Sociedades, corresponde a esa renta positiva.
- La diferencia positiva entre la cuota íntegra y el impuesto teórico extranjero es la cuota derivada de la transmisión del establecimiento permanente.

EJEMPLO 2

- Rentas del establecimiento permanente: -40 (2013), +18 (2014), +30 (2015) renta positiva imputable a la transmisión; tipo de gravamen del Estado miembro del establecimiento permanente 20 %.
- Base imponible de la casa central: 0 (-40 + 40, no pérdidas) (2013), 0 (+18 - 18 exención) (2014), 8 (-40 + 18 cómputo de rentas negativas ordinarias negativas netas + 30 rentas positivas en la transmisión) (2015).
- Cuota imputable a la transmisión: $(8 \times 0,3) - (8 \times 0,2) = 0,8$.

4.1.3. Supuestos de transmisión de establecimientos permanentes distintos del previsto en el artículo 84.1 d) del TRLIS

Son estos supuestos:

- Transmisión por parte de entidades residentes en territorio español de establecimientos permanentes situados en Estados no miembros de la Unión Europea, a favor de entidades residentes en territorio español [art. 84.1 b) TRLIS].

- Transmisión por parte de entidades no residentes en territorio español de establecimientos permanentes en él situados [art. 84.1 c) TRLIS].

¿Qué tratamiento reciben las rentas negativas netas sufridas por el establecimiento permanente a lo largo de su existencia?

No existen normas que se refieran específicamente a estos casos. Ni son necesarias porque, a diferencia del caso del artículo 84.1 d) del TRLIS, la transmisión de estos establecimientos permanentes no implica la quiebra del vínculo de las rentas imputables a los mismos con el ordenamiento tributario español, aunque en el segundo caso puede mudar desde el IRNR al Impuesto sobre Sociedades.

En el primer caso, la titularidad del establecimiento permanente transita desde una entidad a otra, las dos residentes en territorio español. Operará la regla general de subrogación del artículo 90 del TRLIS, de manera tal que la entidad adquirente asumirá la expectativa de cómputo de las rentas negativas ordinarias en el momento de la transmisión o cese en la actividad del establecimiento permanente que tenía la entidad transmitente.

En el segundo caso, la titularidad del establecimiento permanente transita desde una entidad no residente en territorio español a otra entidad no residente en territorio español o bien a una entidad residente en territorio español. En ninguno de los dos casos habrá lugar a la subrogación ya que las eventuales expectativas de cómputo de las rentas negativas por parte de la entidad transmitente se habrán generado con arreglo a normas extranjeras (art. 90.4 TRLIS). Cuestión distinta es el tratamiento que deba darse, en sede del propio establecimiento permanente, a las bases imponibles negativas pendientes de compensación existentes en el momento de la transmisión (art. 90.3 TRLIS).

En fin, las modificaciones introducidas por la Ley 16/2013 en el régimen de las rentas negativas derivadas de los establecimientos permanentes no han tenido incidencia alguna en los casos de transmisión de establecimientos permanentes amparados en el régimen del capítulo VIII del título VII del TRLIS, distintos de los previstos en el artículo 84.1 d) del TRLIS. En cuanto a estos últimos, la incidencia ha sido, simplemente, adaptar el mandato de reintegro de pérdidas del artículo 92 del TRLIS, en la forma expuesta.

5. UNIONES TEMPORALES DE EMPRESAS

Las uniones temporales de empresas, reguladas en la Ley 18/1982, son un *sistema de colaboración entre empresarios por tiempo cierto, determinado o indeterminado, para el desarrollo o ejecución de una obra, servicio o suministro*.

Las uniones temporales de empresas son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, pero no tributan por dicho impuesto por la parte de base imponible imputable a los socios residentes

en territorio español, a los cuales se imputan, en la proporción que corresponda, la base imponible y las deducciones de la cuota inherentes a las operaciones realizadas por la unión temporal (arts. 48 y 50 TRLIS). Por el contrario, por la parte de base imponible que corresponda a los socios residentes en el extranjero, la unión temporal tributa de acuerdo con las normas generales del Impuesto sobre Sociedades.

La Ley 16/2013 ha establecido dos restricciones, en relación con la legislación precedente, respecto del cómputo de rentas negativas:

- No integración en la base imponible de rentas negativas ordinarias [art. 1.º Primero. Dos Ley 16/2013, que incorpora una nueva letra l) al art. 14.1 TRLIS].
- Minoración de la renta negativa derivada de la transmisión o extinción de la unión temporal en el importe de las rentas positivas netas (art. 1.º Segundo. Nueve Ley 16/2013, que incorpora un párrafo segundo al apartado 3 del art. 50 TRLIS).

5.1. RESTRICCIÓN AL CÓMPUTO DE RENTAS NEGATIVAS ORDINARIAS

El nuevo artículo 14.1 l) del TRLIS, incorporado por la Ley 16/2013, establece que *no tendrán la consideración de gasto fiscalmente deducible (...) l) Las rentas negativas obtenidas por empresas miembros de una unión temporal de empresas que opere en el extranjero, excepto en el caso de transmisión de la participación en la misma, o extinción.*

Nótese que la norma va dirigida a los socios o empresas miembros de la unión temporal de empresas, pero no a la propia unión temporal. Es lógico que así sea porque son las empresas miembros residentes en territorio español las que tributan, directamente, por las rentas derivadas de las operaciones realizadas por las uniones temporales de empresas.

La redacción literal de la norma podría llevar a rechazar la integración en la base imponible de las empresas miembros de las rentas negativas de las uniones temporales que operen en el extranjero, aun cuando esas rentas negativas procedan, en parte, de operaciones realizadas en territorio español. Sin embargo, la interpretación acorde con el espíritu y finalidad de la norma tan solo lleva a proyectar tal rechazo respecto de las rentas negativas ordinarias imputables a las operaciones realizadas en el extranjero.

Ahora bien, esa situación mixta no será frecuente, por cuanto la unión temporal se constituye para la ejecución de un proyecto específico y limitado en el tiempo.

5.1.1. Ajustes para dar cumplimiento al no cómputo

El precepto reproducido opera frente a las empresas miembros, residentes en territorio español, de la unión temporal de empresas. Por tanto, las rentas negativas ordinarias procedentes del

extranjero no serán computables en sede de las empresas miembros. Considerando que las uniones temporales de empresas, a efectos mercantiles, no vienen obligadas a formular cuentas anuales, sino que son las empresas miembros las que deben integrar en sus respectivas cuentas anuales los activos, pasivos, ingresos y gastos, inherentes a las operaciones realizadas a través de aquellas (BOICAC 87/2011), el cumplimiento de lo previsto en el artículo 14.1 I) del TRLIS implica:

- Ajustar la renta contabilizada procedente de las operaciones de la unión temporal realizadas en el extranjero de acuerdo con las normas generales del Impuesto sobre Sociedades.
- Aumentar la base imponible en el importe de la magnitud negativa resultante.

5.1.2. Extensión de la restricción

Es fácil atisbar una identidad de razón entre el no cómputo de las rentas negativas ordinarias derivadas de la participación en una unión temporal de empresas que opera en el extranjero y el no cómputo de las rentas negativas ordinarias derivadas de las operaciones realizadas mediante establecimiento permanente. Sin embargo, del literal de la norma no cabe concluir que la misma será aplicable únicamente cuando la *obra, servicio o suministro* que ha de ejecutar la unión temporal de empresas se realice mediante una presencia en el país extranjero determinante de establecimiento permanente. La literatura legal abarca a todo tipo de renta negativa, incluida aquella que no se ha canalizado a través de un establecimiento permanente.

Con todo, no resulta fácil asumir la lógica de esa extensión, por cuanto se produciría una doble discriminación. En primer lugar, respecto de las rentas negativas derivadas de las operaciones realizadas a través de uniones temporales que operan exclusivamente en territorio español, realizadas sin el sustento material constitutivo de un lugar fijo de negocios, y en segundo lugar, respecto de las operaciones de ejecución de obra, servicio o suministro, con destino al extranjero, realizadas de manera individual, sin el concurso de un lugar fijo de negocios determinante de la configuración de un establecimiento permanente. No se advierte bien cuál podría ser el interés que se protegería mediante esa flagrante discriminación.

Por el contrario, si se reconduce la aplicación de la norma restrictiva del cómputo de rentas negativas ordinarias al caso en el que la operatoria en el extranjero de la unión temporal de empresas determina la existencia de un establecimiento permanente, se atisba claramente que la razón de ser de aquella es poner en pie de igualdad a las operaciones realizadas en el extranjero, realizadas de manera individual, mediando concurso de establecimiento permanente, con las realizadas a través del sistema de colaboración empresarial en que consiste la unión temporal de empresas.

Este entendimiento limitado de la norma restrictiva permite superar las dos discriminaciones, en particular la más incomprensible, esto es, la que existiría entre las empresas que realizan

individualmente una *obra, servicio o suministro* en el extranjero sin llegar a ostentar un establecimiento permanente, y aquellas otras que efectúan la misma actividad colaborando con otras empresas mediante una unión temporal de empresas, sin que la unión temporal, igualmente, ostente un establecimiento permanente.

5.1.3. Cálculo de las rentas negativas

Las rentas negativas ordinarias no computadas se integrarán en la base imponible de las empresas miembros en el periodo impositivo en que se transmita la participación sobre la unión temporal o la misma se extinga.

Por tanto, el no cálculo de las rentas negativas ordinarias tiene carácter transitorio.

Así pues, se ha pasado de un sistema de cálculo inmediato de rentas negativas ordinarias, tanto en el método de imputación como en el de exención, a otro en el que el cálculo se produce en el momento de la transmisión de la participación sobre la unión temporal o de su extinción.

5.2. RELACIÓN ENTRE EL NO CÁLCULO DE RENTAS NEGATIVAS ORDINARIAS Y LOS MÉTODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

Cuando la unión temporal de empresas opera en el extranjero mediante establecimiento permanente habrá de aplicarse el método de imputación o el de exención, a los efectos de evitar la doble imposición.

Así, en relación con el primero, las empresas miembros aprovecharán la deducción a que hubiere lugar en sede de la unión temporal, en la medida de la participación de cada una de ellas [art. 48.1 b).2.º TRLIS], y en relación con el segundo, las empresas miembros podrán acogerse al mismo, de acuerdo con lo previsto en el segundo párrafo del artículo 50.1 del TRLIS. ¿Influye el no cálculo de las rentas negativas ordinarias en el contenido de estos métodos?

5.2.1. Método de exención

El antecedente inmediato del método de exención para las rentas de fuente extranjera derivadas de las operaciones realizadas por una unión temporal de empresas se halla en el artículo 13 de la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de empresas y de sociedades de desarrollo industrial y regional. Por tanto, mucho antes de que fuera

establecido para las rentas derivadas de los establecimientos permanentes. El legislador fiscal trataba de favorecer la presencia exterior de nuestras empresas, entonces incipiente.

En la actualidad, el método de exención para las rentas obtenidas en el extranjero derivadas de las operaciones de las uniones temporales está previsto en el segundo párrafo del artículo 50.1 del TRLIS, a cuyo tenor *las empresas miembros de una unión temporal de empresas que opere en el extranjero podrán acogerse por las rentas procedentes del extranjero al método de exención*. Este precepto no ha sido modificado por la Ley 16/2013.

Antes de la Ley 16/2013, las rentas negativas ordinarias se integraban en la base imponible de las empresas miembros de la unión temporal pero, en tal caso, *cuando en sucesivos ejercicios la unión temporal obtenga rentas positivas, las empresas miembros integrarán en su base imponible, con carácter positivo, la renta negativa previamente imputada con el límite del importe de dichas rentas positivas* (antigua redacción del art. 50.3 TRLIS). Este precepto establecía, pues, el denominado método de cómputo de pérdidas con reintegro.

Pues bien, la Ley 16/2013 ha suprimido ese precepto, lo que implica que las rentas positivas ordinarias, posteriores a las rentas negativas ordinarias, estarán exentas, esto es, que no se integrarán en la base imponible de las empresas miembros de la unión temporal. Y esto es así por razón de la propia esencia del método de exención, sin que sea necesaria la existencia de una norma que específicamente lo prevea.

5.2.2. Método de imputación

En el método de imputación, que es el que ha de aplicarse a menos que la empresa miembro decida acogerse al método de exención, las rentas positivas ordinarias posteriores a la renta negativa ordinaria no integrada en la base imponible se integrarán en la base imponible de las empresas miembros, sin perjuicio de la deducción del impuesto extranjero que, eventualmente, hubiera podido gravar esa renta. Y esto también es así por razón de la propia esencia del método de imputación, sin que sea necesaria una norma que específicamente lo prevea.

Sin embargo, en orden a guardar el paralelismo respecto de lo previsto en relación con los establecimientos permanentes, lo pertinente hubiera sido, en el método de imputación (art. 31.4 TRLIS), no incluir en la base imponible las rentas positivas ordinarias posteriores a las rentas negativas ordinarias, hasta el importe de las mismas.

Seguidamente se verá que esta previsión ha sido establecida en relación con las denominadas fórmulas de colaboración análogas a las uniones temporales de empresas.

No obstante, si se acepta como válida la interpretación restrictiva del alcance del no cómputo de las rentas negativas ordinarias anteriormente expuesta, esto es, que dicha restricción solamente se aplica cuando la unión temporal de empresas opera mediante un establecimiento permanente,

podría entenderse aplicable lo previsto en el artículo 31.4 del TRLIS, de manera tal que las rentas positivas obtenidas con posterioridad a las rentas negativas ordinarias no se integrarían en la base imponible, hasta el importe de las mismas.

5.3. RENTAS NEGATIVAS DERIVADAS DE LA TRANSMISIÓN INTERNA DE LA PARTICIPACIÓN

Tampoco se establece previsión alguna respecto de las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación sobre una unión temporal de empresas a favor de una entidad que pertenece al mismo grupo mercantil del artículo 42 del Código de Comercio.

El paralelismo con los establecimientos permanentes (art. 19.12 TRLIS) hubiera requerido rechazar la integración en la base imponible de la renta negativa habida en esa transmisión, en la medida imputable a la operatoria que la unión temporal realiza en el extranjero.

Tal vez podría alcanzarse ese resultado práctico entendiendo aplicable el nuevo apartado 11 del artículo 19 del TRLIS, concerniente a la transmisión de valores representativos de la participación en los fondos propios de entidades, concertada entre entidades del mismo grupo de sociedades mercantil. Sin embargo, es dudoso que tal aplicación sea correcta, por cuanto la unión temporal de empresas carece de personalidad jurídica, de manera tal que la transmisión de la participación en la misma implica la transmisión de una alícuota parte en una comunidad de bienes, esto es, en los activos y pasivos que la integran, pero no de los referidos valores.

5.4. RENTAS NEGATIVAS HABIDAS EN LA TRANSMISIÓN A TERCEROS DE LA PARTICIPACIÓN EN LA UNIÓN TEMPORAL

La Ley 16/2013 ha dado nueva redacción al apartado 3 del artículo 50 del TRLIS, introduciendo una norma que ordena aminorar las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación en una unión temporal o de su extinción *en el importe de las rentas positivas netas obtenidas con anterioridad, procedentes de la misma*.

Este mandato es el párrafo segundo de un apartado cuyo párrafo primero se refiere al método de exención, pero se opina que ello no es óbice para que también sea aplicable respecto del método de imputación pues, de una parte, el literal de la norma no rechaza esta interpretación, y de otra, no se advierte la razón por la cual la restricción deba operar exclusivamente en relación con el método de exención.

De acuerdo con lo expuesto, la restricción implica, al igual que acontece en relación con lo previsto respecto de los establecimientos permanentes (art. 31.5 TRLIS), lo siguiente:

Por lo que se refiere al método de exención:

- Las rentas positivas ordinarias y las imputables a la transmisión no se integran en la base imponible.
- Las rentas negativas ordinarias y las imputables a la transmisión se integran en la base imponible del ejercicio de la transmisión o cese de actividad del establecimiento permanente, pero minoradas en el importe de las rentas positivas.

Por lo que se refiere al método de imputación:

- Las rentas positivas ordinarias y las imputables a la transmisión se integran en la base imponible y dan derecho a deducción.
- Las rentas negativas ordinarias y las imputables a la transmisión se integran en la base imponible del ejercicio de la transmisión o cese de actividad del establecimiento permanente, pero minoradas en el importe de las rentas positivas.

En síntesis, la jurisdicción fiscal española soportará el saldo de las rentas negativas derivado de las operaciones realizadas en el extranjero mediante la unión temporal.

EJEMPLO 3

Método de exención. Rentas obtenidas a través de la unión temporal de empresas: 80 (2013), -40 (2014), 60 (2015), -35 (2016), transmisión -70 (2017).

Ley 16/2013	Anterior Ley 16/2013
Base imponible	Base imponible
$(80 - 80 \text{ exenc}) = 0$ (2013)	0 $(80 - 80)$ (2008)
$(-40 + 40 \text{ no pérd}) = 0$ (2014)	-40 (2009)
$(60 - 60 \text{ exenc}) = 0$ (2015)	40 (2010)
	.../...

.../...

.../...

Ley 16/2013	Anterior Ley 16/2013
Base imponible	Base imponible
.../...	
$(-35 + 35 \text{ no pérd}) = 0 \text{ (2016)}$	-35 (2011)
$[-70 - (40 + 35) \text{ pérd} + (80 + 60) \text{ positv}] = -5 \text{ (2017)}$	-70 (2012)

Método de imputación. Rentas obtenidas a través de la unión temporal de empresas 80 (2013), -40 (2014), 60 (2015), -35 (2016), cese -70 (2017), tipo de gravamen sobre el establecimiento permanente 36%.

Ley 16/2013 (literal)	Anterior Ley 16/2013
Base imponible y cuota	Base imponible y cuota
$(80/0,3 - 80/0,3) = 0 \text{ (2013)}$	$(80)/0,3 - 80/0,3 = 0 \text{ (2008)}$
$(-40 + 40 \text{ no pérd}) = 0 \text{ (2014)}$	-40 (2009)
$(60)/0,3 - (60 - 40)/0,3 = 12 \text{ (2015)}$	$(60/0,3 - 20/0,3) = 12 \text{ (2010)}$
$(-35 + 35 \text{ no pérd})/0,3 = 0 \text{ (2016)}$	-35 (2011)
$[-70 - 35 \text{ pérd} + (80 - 20) \text{ positv}] = -45 \text{ (2017)}$	-70 (2012)
Ley 16/2013 (similar ep)	
$(80/0,3 - 80/0,3) = 0 \text{ (2013)}$	
$(-40 + 40 \text{ no pérd}) = 0 \text{ (2014)}$	
$(60 - 60 \text{ no pérd}) = 0 \text{ (2015)}$	
$(-35 + 35 \text{ no pérd})/0,3 = 0 \text{ (2016)}$	
$[-70 - (40 + 35) \text{ pérd} + (80 + 60) \text{ positv}] = -5 \text{ (2017)}$	

Puede observarse que, reconociendo una renta negativa en el momento de la transmisión de la participación por importe de -5 en el método de exención, y de -45 en el de imputa-

.../...

.../...

ción, la jurisdicción fiscal española soportará la renta negativa neta sufrida por la empresa miembro de la unión temporal. Igualmente, en el método de imputación, soportará una renta negativa de -5, bajo la interpretación que remite a lo previsto respecto de los establecimientos permanentes, determinante de la no inclusión en la base imponible de las rentas positivas ordinarias posteriores a las rentas negativas ordinarias, hasta el importe de las mismas.

5.5. FÓRMULAS DE COLABORACIÓN ANÁLOGAS A LAS UNIONES TEMPORALES DE EMPRESAS

La analogía ha de buscarse en la colaboración entre empresas para realizar una obra, servicio o suministro en el extranjero por un tiempo limitado. Por el contrario, no ha de buscarse en el régimen fiscal al que se halle sujeta esa fórmula de colaboración en el extranjero. Será relevante la participación directa de las empresas miembros en los activos, pasivos, e ingresos y gastos derivados de las operaciones.

Pues bien, para evitar la doble imposición internacional respecto de las rentas generadas en el extranjero, se aplicará el método de imputación, a menos que las empresas miembros decidan acogerse al método de exención, pero en ambos supuestos, esto es, *se opte o no por el régimen de exención, no resultarán fiscalmente deducibles las rentas negativas procedentes del extranjero* (art. 50.2 del TRLIS, redacción Ley 16/2013).

La novedad introducida por la Ley 16/2013 es que no se computan, por las empresas miembros, las rentas negativas ordinarias derivadas de las operaciones realizadas en el extranjero, tanto si aplican el método de exención como el de imputación. ¿Influye el no cómputo de las rentas negativas en el contenido de estos métodos?

La respuesta sintética es que lo hace en la misma forma en como se ha examinado respecto de las uniones temporales de empresas constituidas de acuerdo con las normas españolas. Sin embargo, la norma reguladora contribuye a despejar la incógnita que, en relación con las rentas negativas ordinarias no computadas en el contexto del método de imputación, se comentó en líneas precedentes, y de aquí que sea conveniente una sucinta explicación.

En fin, la norma concerniente a la minoración de las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación en la unión temporal en el importe de las rentas positivas netas también debe entenderse aplicable respecto de las fórmulas de colaboración análogas, aun cuando literalmente vaya referida de manera exclusiva a las uniones temporales.

5.5.1. El método de exención

El vigente artículo 50.2 del TRLIS establece que las entidades residentes en territorio español que participen en *obras, servicios o suministros que realicen o presten, mediante fórmulas de colaboración análogas a las uniones temporales, podrán acogerse a la exención respecto de las rentas procedentes del extranjero.*

Ya el artículo 14 de la Ley 18/1982 había establecido dicha exención, y la Ley 43/1995 la reprodujo, cuando mediaban rentas ordinarias, bajo la modalidad de cómputo de las mismas con posterior reintegro al hilo de la aparición de rentas positivas ordinarias.

La Ley 16/2013 ha respetado el método de exención pero, al no permitir el cómputo de las rentas negativas ordinarias, ha debido suprimir la figura del posterior reintegro.

5.5.2. El método de imputación

Es el que se aplica cuando las empresas miembros no solicitan a la autoridad fiscal la aplicación del método de exención.

En el método de imputación tampoco son computables las rentas negativas ordinarias. La literatura legal, antes reproducida, es concluyente: se opte o no por el régimen de exención, no resultarán fiscalmente deducibles las rentas negativas procedentes del extranjero. Y la norma añade, y esto es lo relevante, que *en este último caso, no se integrarán en la base imponible las rentas positivas obtenidas con posterioridad, hasta el importe de dichas rentas negativas.*

Ahora queda claro que, en el método de imputación, las rentas positivas posteriores a las rentas negativas ordinarias no computadas en la base imponible no se integran en la misma. Desde una perspectiva puramente lógica esta norma debería aplicarse tanto en relación con las fórmulas de colaboración análogas a las uniones temporales como a las propias uniones temporales. Ya se indicó anteriormente que a esta conclusión podía llegarse entendiendo aplicable la norma concomitante referida a los establecimientos permanentes. Aparece, pues, un argumento adicional.

6. RÉGIMEN TRANSITORIO CONCERNIENTE A ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES Y UNIONES TEMPORALES DE EMPRESAS

El artículo 1.Segundo.Dieciocho de la Ley 16/2013 incorpora una disposición transitoria, cuadragésima primera, al TRLIS, al objeto de regular el reintegro de las pérdidas previamente computadas bajo el amparo de la normativa modificada. Tres de sus seis apartados (3, 4 y 5) hacen referencia a establecimientos permanentes y a uniones temporales de empresas.

6.1. RÉGIMEN TRANSITORIO DE LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES

El apartado 3 de la nueva norma transitoria versa sobre el tratamiento que corresponde a las rentas positivas obtenidas por entidades residentes en territorio español a través de establecimientos permanentes, cuando en periodos impositivos iniciados antes de 1 de enero de 2013 han computado en su base imponible *rentas negativas netas* procedentes de los mismos.

6.1.1. Rentas negativas computadas en periodos impositivos precedentes

Bajo el método de exención, según la redacción del artículo 22 del TRLIS, anterior a la Ley 16/2013, la entidad titular del establecimiento permanente o casa central integraba en la base imponible las rentas negativas y no integraba las rentas positivas. ¿Qué son las *rentas negativas netas* a las que se refiere la norma transitoria y sobre cuya existencia construye su mandato?

Ante la ausencia de una definición legal, atendiendo al espíritu y finalidad de la norma transitoria, ha de entenderse que, en caso de haber aplicado el método de exención, *rentas negativas netas* son aquellas que están pendientes de reintegro en la base imponible. En efecto, la norma transitoria tiene por objeto regular dicho reintegro, y de ahí que sea pertinente esa identificación entre rentas negativas netas y rentas negativas pendientes de reintegro.

Por tanto, las rentas negativas netas no necesariamente coinciden con el saldo de las rentas positivas y negativas. Así, cuando las rentas negativas ordinarias hubieren aparecido antes que las rentas positivas ordinarias, las rentas negativas pendientes de reintegro sí coinciden con el saldo de rentas positivas y negativas, pero cuando las rentas positivas hubieren precedido a las negativas, las rentas pendientes de reintegro son estas últimas en su totalidad.

Mayor duda ofrece concretar lo que debe entenderse por *rentas negativas netas* en el contexto de la aplicación del método de imputación, ya que en el mismo no existía la figura del reintegro de las rentas negativas previamente computadas. Con todo, no cabe sino ofrecer una interpretación paralela con la sostenida respecto del método de exención, de manera tal que renta negativa neta sería la renta negativa integrada en la base imponible minorada en la renta positiva posterior, haya o no disfrutado de deducción del impuesto extranjero.

Pues bien, cuando se hubieren producido rentas negativas netas el mandato es que *la exención prevista en el artículo 22 o la deducción a que se refiere el artículo 31 de esta Ley solo se aplicarán a las rentas positivas obtenidas con posterioridad a partir del momento en que superen la cuantía de las rentas negativas*.

Como es sabido, el objetivo de toda norma transitoria es prolongar el mandato de la norma derogada, básicamente en relación con situaciones nacidas a su amparo pero que se consuma-

rán bajo el imperio de la nueva norma. ¿Cumple ese objetivo la norma transitoria relativa a las rentas negativas netas?

Tratándose del método de exención, la norma transitoria lo cumple plenamente, ya que se limita a prolongar la eficacia del método de exención con reintegro de pérdidas vigente hasta la entrada en vigor de la Ley 16/2013. Así, las rentas negativas netas ordinarias computadas en periodos impositivos anteriores a la vigencia de la Ley 16/2013 determinan la tributación de las rentas positivas posteriores, hasta el importe de aquellas. De esta manera se hace efectivo el reintegro de pérdidas previsto en la normativa modificada.

EJEMPLO 4

- La casa central ha obtenido mediante el establecimiento permanente las siguientes rentas: -40 (2010), +18 (2011), +12 (2012), -10 (2013), +16 (2014).
- Base imponible: -40 (2010), +18 (2011), +12 (2012), 0 (2013), +10 (2014); además, ya no queda importe de rentas negativas netas pendientes de reintegro, pues las rentas negativas netas son -10 (-40 + 18 + 12)

EJEMPLO 5

- La casa central ha obtenido mediante el establecimiento permanente las siguientes rentas: +18 (2010), +12 (2011), -40 (2012), -10 (2013), +16 (2014).
- Base imponible: 0 (2010), 0 (2011), -40 (2012), 0 (2013), +16 (2014); además queda un importe de rentas negativas netas pendientes de reintegro de 24 (40 - 16), pues las rentas negativas netas son -40 (0 + 0 - 40).

Sin embargo, tratándose del método de imputación, la no deducción del impuesto extranjero correspondiente a las rentas positivas posteriores que no superen la cuantía de las rentas negativas netas rebasa la función de la normativa transitoria, ya que el reintegro de las rentas negativas netas no estaba previsto. De esta manera, la norma transitoria crea una suerte de reintegro de pérdidas que, como se ha indicado, no se contemplaba en el método de imputación, tal y como estaba regulado en la normativa vigente hasta la entrada en vigor de la Ley 16/2013.

EJEMPLO 6

- La casa central ha obtenido mediante el establecimiento permanente las siguientes rentas: -40 (2010), +18 (2011), +12 (2012), -10 (2013), +16 (2014).
- Base imponible/Cuota: -40 (2010), +18/0,3-impuesto extranjero (2011), +12/0,3-impuesto extranjero (2012), 0 (2013), +10 (2014); se observará que en 2014, por aplicación de la norma transitoria, no se aplica la deducción del artículo 31 del TRLIS.
- La casa central ha obtenido mediante el establecimiento permanente las siguientes rentas: +18 (2010), +12 (2011), -40 (2012), -10 (2013), +16 (2014).
- Base imponible/Cuota: +18/0,3-impuesto extranjero (2010), +12/0,3-impuesto extranjero (2011), -40 (2012), 0 (2013), +16/0,3; se observará que en 2014, por aplicación de la norma transitoria, no se aplica la deducción del artículo 31 del TRLIS, y que, además, queda un saldo de rentas negativas pendientes de reintegro, bajo la modalidad de no deducción del impuesto extranjero, por importe de 24 ($40 - 16$) pues las rentas negativas netas son -40 ($0 + 0 - 40$).

Rebase o no la función de la normativa transitoria, lo cierto es que el mandato es claro: no habrá lugar a la deducción del impuesto extranjero respecto de las rentas positivas que no excedan de las rentas negativas ordinarias previamente computadas.

La aplicación de la norma transitoria puede producirse a lo largo de varios periodos impositivos, esto es, tantos como subsista algún importe de rentas negativas netas generadas antes de la entrada en vigor de la Ley 16/2013. Su mandato implica la integración en la base imponible de rentas positivas que en otro caso hubieran estado exentas (método de exención), o la no deducción del impuesto extranjero (método de imputación) que en otro caso se hubiera deducido. Ese mandato debe cumplirse mientras subsista un importe de rentas negativas, incluso si en 2013 o siguientes el establecimiento permanente ha obtenido rentas negativas ordinarias que, de acuerdo con el régimen general, no se habrán integrado en la base imponible.

Por otra parte, aunque de manera indirecta, este mandato, en cuanto referido al método de imputación, constituye un argumento a favor de la no integración en la base imponible de las rentas positivas posteriores a las rentas negativas ordinarias no computadas bajo la aplicación de las modificaciones introducidas por la Ley 16/2013, en relación con el método de imputación.

Nótese que ambas reglas, la transitoria y la permanente, son las dos caras de la misma moneda: si hay cómputo de rentas negativas ordinarias hay tributación plena de las rentas positivas ordinarias posteriores sin deducción del impuesto extranjero (norma transitoria), si no hay cómputo de rentas negativas ordinarias las rentas positivas ordinarias posteriores no deben integrarse en la base imponible (nueva norma).

6.1.2. Importe de las rentas negativas derivadas de la transmisión o cese del establecimiento permanente

Los artículos 22.2 y 31.5 del TRLIS, según la redacción establecida por la Ley 16/2013, ordenan aminorar la renta negativa derivada de la transmisión del establecimiento permanente, *en el importe de las rentas positivas netas obtenidas con anterioridad, procedentes del mismo*.

Antes de la Ley 16/2013, las rentas negativas derivadas de la transmisión del establecimiento permanente no se minoraban en el importe de las rentas positivas netas. Como se ha indicado en una colaboración anterior, el cumplimiento del mandato referido implica realizar una suerte de cuenta global en la que se computan las rentas, positivas y negativas, de manera tal que, finalmente, la renta negativa que podrá computar la casa central será el saldo de las rentas positivas y negativas. En suma, la casa central podrá computar, a raíz de la transmisión o cese del establecimiento permanente, la renta negativa derivada de las operaciones del establecimiento permanente que realmente hubiere sufrido en el conjunto de los periodos impositivos. ¿Deben computarse a tal efecto las rentas, positivas y negativas, habidas en periodos impositivos finalizados antes de la entrada en vigor de la Ley 16/2013?

En ausencia de una norma transitoria específica se estima correcto tomar en consideración las rentas, positivas y negativas, de todos los periodos, esto es, tanto los anteriores como los posteriores a la entrada en vigor de la Ley 16/2013. De esta manera se alcanza el objetivo de que la casa central compute la renta negativa global derivada de las operaciones realizadas a través del establecimiento permanente.

EJEMPLO 7

- Rentas del establecimiento permanente: -40 (2010), +18 (2011), +12 (2012), -10 (2013), +22 (2014), -8 rentas negativas en la transmisión (2015).
- En la base imponible se han integrado las siguientes rentas: -40 (2010), +18 (2011, reintegro), +12 (2012, reintegro), 0 (-10 + 10 no pérdidas) (2013), +10 (22 - 22 exención + 10 reintegro en régimen transitorio) (2014), -6 (-8 + 8 no pérdidas - 6) (2015).

El saldo neto de rentas positivas y negativas es -6 (-40 + 18 + 12 - 10 + 22 - 8). Ese es el resultado que ha obtenido el establecimiento permanente a lo largo de los periodos impositivos y, consecuentemente, ese será el importe de la renta negativa derivada de la transmisión fiscalmente computable, debiendo observarse que la renta negativa inicial (-40) fue totalmente reintegrada (+18 + 12 + 10), y que quedaba por computar la renta negativa ordinaria (-10) más la renta negativa derivada de la transmisión del establecimiento permanente (-8), total -18 (-10 - 8), habiendo quedado exenta una renta positiva de 12 (22 - 10),

.../...

.../...

llegándose así al importe de -6 (12 - 18), y también que la renta negativa integrada en la base imponible de la casa central en periodos impositivos anteriores a la entrada en vigor de la Ley 16/2013 ha de ser tomada en consideración a los efectos de calcular el importe de la renta negativa derivada de la transmisión del establecimiento permanente, pero no, desde luego, a los efectos de ser computada con motivo de la transmisión o cese de actividad del establecimiento permanente, pues ya fue computada en el periodo impositivo en el que se produjo.

6.2. RÉGIMEN TRANSITORIO DE ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES TRANSMITIDOS POR OPERACIONES DEL CAPÍTULO VIII DEL TÍTULO VII

Como se ha indicado en el apartado 4.1.2.1, la antigua redacción del artículo 92 del TRLIS preveía el reintegro de las pérdidas previamente computadas por la casa central, con ocasión de la transmisión del establecimiento permanente mediante una operación amparada en el artículo 84.1 d) del TRLIS.

Pues bien, el apartado 4 de la nueva norma transitoria se limita a proyectar ese mandato de reintegro en relación con transmisiones posteriores a la entrada en vigor de la Ley 16/2013. A tal efecto, recoge la previsión contenida en la antigua redacción del artículo 92 del TRLIS, de manera tal que habrá de integrarse en la base imponible de la casa central *el importe del exceso de las rentas negativas sobre las positivas imputadas por el establecimiento permanente en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, con el límite de la renta positiva derivada de la transmisión del mismo*.

EJEMPLO 8

- Rentas del establecimiento permanente: -40 (2011), +18 (2012), + 7 (2015) renta positiva imputable a la transmisión. Habrá de integrarse, por tanto, 7 en la base imponible de la casa central.
- La norma transitoria se aplica tanto frente al método de exención como al de imputación, ya que dicha norma transitoria no efectúa distinción alguna, y la norma cuya eficacia se prolonga en el tiempo tampoco lo hacía.

6.3. RÉGIMEN TRANSITORIO DE UNIONES TEMPORALES DE EMPRESAS

El apartado 5 de la nueva norma transitoria contempla el caso de empresas miembros de uniones temporales de empresas que, habiéndose acogido al método de exención, hubieran integrado en su base imponible rentas negativas ordinarias en periodos impositivos anteriores a la entrada en vigor de la Ley 16/2013.

El mandato que se proyecta sobre tal situación es el propio del reintegro de pérdidas, de manera tal que *cuando en sucesivos ejercicios la unión temporal obtenga rentas positivas, las empresas miembros integrarán en su base imponible, con carácter positivo, la renta negativa previamente imputada, con límite del importe de dichas rentas positivas.*

Este mandato reproduce lo previsto en la primitiva redacción del artículo 50.3 del TRLIS, relativo al reintegro de las pérdidas, de manera tal que responde perfectamente a la naturaleza de la normativa transitoria.

En el caso de que las empresas miembros no hubieran aplicado el método de exención, sino que hubieran deducido la fracción de impuesto extranjero que les hubiere sido imputada y, al tiempo, en algunos periodos impositivos hubieran integrado bases imponibles negativas procedentes de las operaciones realizadas por la unión temporal de empresas, nada establece la normativa transitoria, a diferencia de lo que, según se ha visto anteriormente, acontece en relación con los establecimientos permanentes.

Este silencio crea una distorsión en cuanto trata de manera distinta dos situaciones prácticamente iguales, cuando la unión temporal realiza sus operaciones mediante la presencia de un establecimiento permanente. Sin embargo, es perfectamente congruente con la función de la normativa transitoria puesto que en la normativa modificada no se preveía el reintegro de pérdidas en el contexto de la aplicación del método de imputación.

NOVEDADES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS EN EL EJERCICIO 2013: REFERENCIA A LOS CAMBIOS NORMATIVOS Y DOCTRINALES

Manuel de Miguel Monterrubio

Enrique Fernández Dávila

Inspectores de Hacienda del Estado

EXTRACTO

En el presente artículo los autores analizan las principales modificaciones introducidas en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas durante el año 2013, diferenciando entre las medidas que afectarán al ejercicio 2014 y las que resultarán de aplicación en el propio ejercicio 2013. Al mismo tiempo, se analiza la doctrina administrativa más relevante evacuada por la Dirección General de Tributos en materia de IRPF durante dicho año.

Palabras claves: IRPF y novedades normativas y doctrinales.

DEVELOPMENTS IN THE PERSONAL INCOME TAX IN SPAIN IN FISCAL YEAR 2013: REFERENCE TO POLICY AND DOCTRINAL CHANGES

ABSTRACT

This paper discusses the main amendments to the Spanish regulations on the Personal Income Tax carried out in 2013, most of them to be in force from tax year 2014, but some already implemented in 2013. And the same time, analyzing the most relevant administrative doctrine evacuated by the Directorate General of Taxes on Personal Income Tax that year.

Keywords: PIT and policy and doctrinal developments.

Sumario

1. Introducción
2. Análisis de las modificaciones normativas introducidas en el IRPF con efectos para los ejercicios 2013 y 2014
 - 2.1. Modificaciones en la normativa del IRPF con efectos para el ejercicio 2013
 - 2.2. Modificaciones en la normativa del IRPF con efectos para el ejercicio 2014
3. Análisis de la doctrina administrativa
 - 3.1. Exenciones
 - 3.2. Rendimientos del trabajo
 - 3.3. Rendimientos del capital inmobiliario
 - 3.4. Rendimientos del capital mobiliario
 - 3.5. Rendimientos de actividades económicas
 - 3.6. Ganancias y pérdidas patrimoniales
 - 3.7. Deducciones
 - 3.8. Gestión del impuesto
 - 3.9. Otros

1. INTRODUCCIÓN

Durante el año 2013 se han introducido nuevas y variadas modificaciones en la normativa reguladora del IRPF, esto es, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, y el Reglamento del Impuesto aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF.

Para entender las medidas fiscales adoptadas en 2013 resulta necesario volver a contextualizarlas en la situación económica que ha atravesado este país, tomando en concreto como punto de partida la existente a finales de 2011.

Pese a la ligera recuperación de la recaudación en el ejercicio 2011 (crecimiento del 1,4% de los ingresos tributarios totales con respecto a los del ejercicio anterior), el empeoramiento de la situación económica en el segundo semestre de dicho año y las perspectivas de intensificación de la crisis en el ejercicio 2012 obligaron a adoptar medidas extraordinarias de consolidación fiscal que impidieran la inevitable caída de la recaudación tributaria.

De esta forma, en un contexto extraordinariamente negativo (en 2012 la caída del PIB fue del 1,4%), estas medidas de consolidación fiscal han permitido que los ingresos tributarios crezcan en 2012 un 4,2% respecto del ejercicio anterior. Al respecto, conviene indicar que de no haberse adoptado las medidas extraordinarias de consolidación los ingresos tributarios hubieran caído un 2,7%.

Por lo que respecta al IRPF, la recaudación aumentó en 2012 en un 1,2% respecto de la del ejercicio anterior. Sin duda alguna, el elemento clave de dicha subida lo representa la aprobación del gravamen complementario, cuyo efecto se estima solo para dicho ejercicio en 3.566 millones de euros en términos de caja (a lo que habría que añadir, en términos de devengo, los 1.026 millones ingresados en 2013 en la declaración ordinaria).

En este contexto económico, en el ejercicio 2013 se combinan las medidas dirigidas al mantenimiento de la recaudación del impuesto junto a la adopción de medidas de estímulo económico.

Entre las primeras se encuentra, en lugar destacado, la aplicación en el ejercicio 2013 del gravamen complementario y, en menor medida, del gravamen sobre premios de loterías hasta ahora exentos y la supresión de la deducción por inversión en vivienda.

Adicionalmente, se han adoptado otras medidas igualmente relacionadas con el objetivo anteriormente señalado, pero que dado su menor impacto recaudatorio pretenden, fundamentalmente, neutralizar o corregir determinadas situaciones cuyo tratamiento fiscal no se encuentra plenamente justificado. En este grupo de medidas se encontraría la nueva regla de valoración de la cesión de viviendas a empleados, los nuevos límites para imputar fiscalmente de manera obligatoria las primas satisfechas a seguros colectivos de vida que instrumenten compromisos por pensiones, las nuevas limitaciones a la posible aplicación de la reducción del 40 % a las cantidades percibidas por la extinción de determinadas relaciones o los nuevos límites excluyentes de la estimación objetiva.

En cuanto a las segundas, se han adoptado varios incentivos fiscales con los que se pretende, bien estimular la iniciativa empresarial ya constituida, tal y como sería el caso de la ampliación del plazo para acceder a la reducción del 20 % por creación o mantenimiento de empleo, la reducción del 5 % para los contribuyentes en estimación objetiva o la reinversión de beneficios en la adquisición de determinados activos, bien estimular el inicio de nuevas actividades económicas, como sería el caso de la supresión del límite para la exención a la prestación por desempleo en pago único, la nueva reducción del 20 % del rendimiento neto de actividades económicas cuando se inicie una nueva actividad o la nueva deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación, bien fomentar el uso de las nuevas tecnologías de la comunicación, como sería el caso de la prórroga de los incentivos fiscales derivados de los gastos e inversiones efectuados para habitar a los empleados en la utilización de nuevas tecnologías de la comunicación y de la información, cuando su utilización solo pueda realizarse fuera del lugar y horario de trabajo, bien reactivar el mercado inmobiliario, como sería el nuevo supuesto del nuevo régimen fiscal de las sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario (SOCIMIS) o, por último, fomentar la contratación de nuevos trabajadores, mediante nuevas deducciones en la cuota del IRPF.

Como puede observarse, el ejercicio 2013 ha sido nuevamente un año con una gran producción normativa, resultando absolutamente necesario repasar todas y cada una de las medidas aprobadas.

De esta forma, y siguiendo un orden cronológico, conviene recordar las normas que afectan al ejercicio 2013:

- Ley 27/2011, de 1 de agosto, sobre actualización, adecuación y modernización del sistema de seguridad social (BOE de 2 de agosto), ha elevado el importe máximo que tendrá la consideración de gasto deducible respecto de las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro, concertados con mutualidades de previsión social por profesionales cuando actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social y ha establecido un nuevo límite de reducción en base imponible para los seguros colectivos de dependencia.
- La Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 (BOE de 30 de junio), en adelante LPGE 2012, mantiene para el ejercicio 2013 el nuevo gravamen complementario aplicable a la base liquidable general y del ahorro.

- La Ley 3/2012, de 6 de julio, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral (BOE de 7 de julio), ha introducido nuevos incentivos fiscales a la contratación de trabajadores con efectos en la cuota del impuesto del ejercicio 2013.
- La Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (BOE de 30 de octubre), establece un nuevo supuesto de exclusión al método de estimación objetiva aplicable a los contribuyentes que ejerzan determinadas actividades económicas mayoritariamente a otros empresarios, profesionales o personas jurídicas.
- La Orden HAP/2549/2012, de 28 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2013 el método de estimación objetiva del impuesto sobre la renta de las personas físicas y el régimen especial simplificado del impuesto sobre el valor añadido (BOE de 30 de noviembre), mantiene el contenido de la Orden de módulos del ejercicio 2012, de manera que en 2013 resultará igualmente aplicable la reducción general del 5% del rendimiento neto de módulos para el ejercicio 2012 y la rebaja de los índices de rendimiento neto de determinados sectores.
- La Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica (BOE de 28 de diciembre), suprime la deducción por inversión en vivienda habitual, establece un gravamen especial a los premios de loterías tradicionalmente exentos, incorpora nuevas reglas de cálculo de la renta en especie derivada de la cesión a trabajadores de viviendas que no sean propiedad del empleador, recupera la anterior regulación de las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones de elementos patrimoniales que hubieran permanecido menos de un año en el patrimonio del contribuyente, establece una nueva obligación de imputación fiscal de las primas satisfechas a seguros colectivos que instrumenten compromisos por pensiones, cuando las mismas superen una determinada cuantía, establece nuevos límites cuantitativos a la aplicación de la reducción del 40% en los supuestos de extinción de relaciones laborales o mercantiles, aprueba el régimen fiscal de las SOCIMIS, modifica la regla de imputación temporal por cambio de residencia a un Estado miembro de la Unión Europea y prorroga un año más los incentivos fiscales dirigidos a la habituación de los trabajadores en el uso de nuevas tecnologías fuera del lugar y el horario de trabajo, así como la reducción por creación o mantenimiento de empleo.
- La Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013 (BOE de 28 de diciembre), en adelante LPGE 2013, aprueba los coeficientes de corrección monetaria aplicable a las transmisiones de bienes inmuebles.
- El Real Decreto-Ley 4/2013, de 22 de febrero, de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo (BOE de 23 de febrero) y, posteriormente, con el mismo contenido, la Ley 11/2013, de 26 de julio, de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de

empleo (BOE de 27 de julio), suprime el límite de la exención aplicable a la prestación por desempleo en la modalidad de pago único y crea una nueva reducción del rendimiento neto por inicio de actividad económica.

- La Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización (BOE de 28 de septiembre), establece el régimen fiscal aplicable a la inversión en acciones de entidades de nueva o reciente creación y un nuevo incentivo fiscal por inversión del rendimiento de la actividad económica en la adquisición de determinados bienes afectos.
- La Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras (BOE de 30 de octubre), impide la aplicación de la nueva restricción a deducir en el Impuesto sobre Sociedades (IS) de las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente.
- Real Decreto-Ley 16/2013, de 20 de diciembre, de medidas para favorecer la contratación estable y mejorar la empleabilidad de los trabajadores (BOE de 21 de diciembre), ha flexibilizado los requisitos para acceder a la deducción por creación de empleo al permitir la aplicación de dicho incentivo a los contratos indefinidos a tiempo parcial y no solo a los de jornada completa como hasta ahora.
- La Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014 (BOE de 26 de diciembre), en adelante LPGE 2014, establece la compensación fiscal aplicable a determinados rendimientos del capital mobiliario.

De la misma manera, y siguiendo igualmente un orden cronológico, se han aprobado diversas normas que afectarán a partir de 1 de enero de 2014 al IRPF:

- La Orden HAP/2206/2013, de 26 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2014 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 28 de noviembre), mantiene sin cambios para el ejercicio 2014 la regulación sustantiva del método de estimación objetiva.
- La Ley 16/2013, anteriormente citada, introduce modificaciones en la obligación de declarar y una nueva declaración informativa en relación con las denominadas «cuentas ómnibus», esto es, participaciones en fondos de inversión españoles pueden figurar en el registro de partícipes de la gestora del fondo a nombre del comercializador por cuenta de partícipes.
- El Real Decreto 960/2013, de 5 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio; el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo; el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio;

el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio (BOE de 6 de diciembre), regula el nuevo libro registro de ingresos exigible a determinados contribuyentes que determinen el rendimiento neto de su actividad económica con arreglo al método de estimación objetiva, adapta la regulación reglamentaria como consecuencia de la supresión legal de la deducción por inversión en vivienda, establece una nueva obligación de información para las empresas de nueva o reciente creación cuyos partícipes o accionistas hubieran suscrito acciones o participaciones con derecho a la deducción por inversión en este tipo de entidades al tiempo que establece las condiciones para poder acogerse a la exención de la ganancia obtenida con ocasión de la transmisión de tales acciones o participaciones cuando el importe obtenido se destine a suscribir acciones o participaciones en otras entidades análogas, elimina el plazo excepcional que existía en relación con la declaración e ingreso correspondiente al mes de julio para aquellas personas o entidades que tienen obligación mensual de presentar la declaración y realizar el ingreso correspondiente a retenciones e ingresos a cuenta, elimina la obligación de aportar al empleador la copia del testimonio literal de la resolución judicial que fije la pensión compensatoria o la anualidad por alimentos para que tenga en cuenta tales pagos en el cálculo del tipo de retención aplicable al trabajador y establece nuevas especialidades en materia de retención y obligación de información como consecuencia de la posibilidad de que las participaciones en fondos de inversión españoles pueden figurar en el registro de partícipes de la gestora del fondo a nombre del comercializador por cuenta de partícipes.

- La LPGE 2014 aprueba los coeficientes de corrección monetaria aplicable a las transmisiones de bienes inmuebles en 2014 y ha prorrogado para dicho ejercicio el gravamen complementario aplicable a la base liquidable general y del ahorro, los incentivos fiscales dirigidos a la habituación de los trabajadores en el uso de nuevas tecnologías fuera del lugar y el horario de trabajo, así como la reducción por creación o mantenimiento de empleo.
- El Real Decreto 1042/2013, de 27 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, y por el que se modifican el Reglamento del Procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora, aprobado por el Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE de 30 de diciembre), flexibiliza el requisito para acceder al régimen fiscal correspondiente a los activos financieros con rendimiento explícito para los bonos y obligaciones del Estado indexados.

En definitiva, tal y como indicamos anteriormente, se han introducido múltiples modificaciones normativas que exigen un análisis detallado, para lo cual, y con la finalidad de simplificar su estudio, resulta conveniente explicar con más detenimiento cada una de ellas, distinguiendo según afecten al ejercicio 2013 o al 2014. Adicionalmente, se incorpora una relación de las consultas tributarias más relevantes evacuadas durante 2013.

2. ANÁLISIS DE LAS MODIFICACIONES NORMATIVAS INTRODUCIDAS EN EL IRPF CON EFECTOS PARA LOS EJERCICIOS 2013 Y 2014

Con la finalidad de facilitar su comprensión y análisis, tal y como se ha señalado anteriormente, procede agrupar las novedades correspondientes al IRPF en dos grandes bloques, según afecten al ejercicio 2013 o al 2014.

2.1. MODIFICACIONES EN LA NORMATIVA DEL IRPF CON EFECTOS PARA EL EJERCICIO 2013

A continuación se analizan siguiendo el esquema de liquidación del impuesto las modificaciones introducidas en la normativa del IRPF con incidencia para el ejercicio 2013.

2.1.1. Imputación temporal de rentas

En materia de imputación temporal se han introducido dos modificaciones en la LIRPF. En primer lugar, se establece una nueva regla aplicable en los casos de cambios de residencia fiscal a otro Estado miembro de la Unión Europea. En segundo lugar, se suprime la regla especial de imputación temporal aplicable a las prestaciones por desempleo en la modalidad de pago único al haberse declarado plenamente exentas.

A continuación se analizan cada una de estas medidas.

2.1.1.1. Cambio de residencia fiscal a otro Estado miembro de la Unión Europea

Con efectos 1 de enero de 2013, la Ley 16/2012 ha modificado el artículo 14.3 de la LIRPF añadiendo un nuevo párrafo que regula el tratamiento de las rentas pendientes de imputación cuando el contribuyente pierde su condición por cambio de residencia a otro Estado miembro de la Unión Europea.

Esta modificación es consecuencia de la Sentencia de 12 de julio de 2012 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea [asunto C-269/09 (NFJ047562)] que estableció como contraria al

derecho comunitario la obligación de los contribuyentes que trasladan su residencia a otro Estado miembro de imputar anticipadamente todas las rentas pendientes de imputación en la base imponible del último ejercicio en el que se les hubiera considerado contribuyentes del IRPF, conforme a la anterior regla en vigor (actual primer párrafo del art. 14.3 de la LIRPF).

A pesar de no tratarse de un impuesto de salida pues el impuesto se devengó con anterioridad a la salida de territorio español, según el Tribunal esta regla restringe el derecho a la libre circulación de personas dispuesto en los artículos 18, 39 y 43 del Tratado CE y en los artículos 28 y 31 del Acuerdo EEE al tener un efecto disuasorio para los contribuyentes que pretendan instalarse en otro Estado miembro, por cuanto implica la obligación de pagar los correspondientes impuestos con anterioridad al momento en que deben hacerlo los contribuyentes que continúan residiendo en España. Esta diferencia de trato, según el Tribunal, puede resultar desfavorable, en el aspecto financiero, para aquellas personas que trasladan su residencia al extranjero.

En cumplimiento de esta sentencia se ha incorporado un nuevo párrafo en el artículo 14.3 de la LIRPF aplicable en el supuesto de cambio de residencia fiscal a otro Estado miembro de la Unión Europea (en caso de que el país de destino no sea otro Estado miembro el art. 14.3 no ha cambiado). En estos casos el contribuyente puede optar entre aplicar la regla anterior, es decir, tributar anticipadamente por todas las rentas pendientes de imputar, o bien declarar las rentas según las vaya obteniendo conforme a los criterios de imputación temporal aplicables a la renta en cuestión, imputando tales rentas al último periodo en que tuviera la condición de contribuyente del IRPF, mediante autoliquidación complementaria, sin sanción, ni intereses de demora ni recargo alguno.

La autoliquidación se presentará en el plazo de declaración del periodo impositivo en el que hubiera correspondido imputar dichas rentas en caso de no haberse producido la pérdida de la condición de contribuyente.

De esta forma se mantienen los criterios de imputación temporal como si no se hubiese perdido la residencia, evitando el perjuicio financiero derivado de la anticipación de la tributación otorgando al contribuyente el mismo trato que si el desplazamiento se hubiera producido dentro de territorio español.

EJEMPLO 1

En el ejercicio 2010 un contribuyente obtuvo una ganancia de patrimonio de 100.000 euros derivada de la venta de un inmueble. Los cobros del precio de venta son exigibles por cuartas partes durante los años 2012 a 2015.

En octubre de 2013 el contribuyente traslada su residencia a Francia. La pérdida de la condición de contribuyente del IRPF se produce en el ejercicio 2014.

.../...

.../...

Solución

Ganancia patrimonial imputada durante los ejercicios en los que el contribuyente fue residente (2012 y 2013): 25.000 euros cada año.

Una vez pierda la residencia, al tratarse de un traslado a otro Estado miembro de la Unión Europea, el contribuyente puede aplicar la regla de imputación prevista en el nuevo párrafo del artículo 14.3 de la LIRPF:

- Cobros producidos en 2014; primer ejercicio en el que no es residente: antes del final de plazo de declaración del ejercicio 2014 (junio de 2015) presentará una autoliquidación complementaria del ejercicio 2013 (último ejercicio en el que fue residente), sin sanción, ni intereses de demora ni recargo alguno, incluyendo una ganancia de 25.000 euros correspondientes a la parte del precio exigible en 2014.
- Cobros producidos en 2015; segundo ejercicio en el que no es residente: antes del final de plazo de declaración del ejercicio 2015 (junio de 2016) presentará una autoliquidación complementaria del ejercicio 2013 (último ejercicio en el que fue residente), sin sanción, ni intereses de demora ni recargo alguno, incluyendo una ganancia de 25.000 euros correspondientes a la parte del precio exigible en 2015.

2.1.1.2. *Supresión de la regla de imputación temporal aplicable a las prestaciones por desempleo en la modalidad de pago único*

Como luego se analizará, la Ley 11/2013, de 26 de julio, ha suprimido el límite aplicable a la exención establecida para las prestaciones por desempleo en la modalidad de pago único, por lo que en este nuevo contexto la regla especial de imputación temporal aplicable a la parte no exenta carece de sentido, procediendo igualmente a su eliminación.

2.1.2. Rentas exentas

En relación con las rentas exentas, la principal modificación introducidas en 2013 es la supresión de la tradicional exención a los premios de loterías y su sustitución por un gravamen especial. Además, se ha modificado el régimen fiscal aplicable a los socios de las SOCIMIS, al tiempo que se han prorrogado una año más los incentivos fiscales derivados de los gastos e inversiones efectuados para habitar a los empleados en la utilización de nuevas tecnologías de la comunicación y de la información, cuando su utilización solo pueda realizarse fuera del lugar y horario de trabajo. Por último, se ha suprimido el límite aplicable a la exención establecida para las prestaciones por desempleo en la modalidad de pago único.

A continuación se analizan cada una de estas medidas.

2.1.2.1. *Supresión de la exención a los premios de loterías y establecimiento de un gravamen especial sobre tales premios*

Con efectos desde 1 de enero de 2013, la Ley 16/2012 ha modificado la disposición adicional trigésima tercera de la LIRPF con objeto de crear un nuevo gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas.

A continuación se analizan los elementos esenciales del citado gravamen especial:

2.1.2.1.1. Premios sujetos al gravamen especial

Los premios sujetos al nuevo gravamen especial son los que hasta 31 de diciembre de 2012 han venido disfrutando de la tradicional exención en el IRPF de los premios de loterías, regulada en la letra ñ) del artículo 7 de la LIRPF, exención que se suprime, igualmente, con efectos desde 1 de enero de 2013.

Concretamente, los premios sujetos al gravamen especial son los siguientes:

- Los premios de las loterías y apuestas organizadas por la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado y por los órganos o entidades de las comunidades autónomas, así como de los sorteos organizados por la Cruz Roja Española y de las modalidades de juegos autorizadas a la Organización Nacional de Ciegos Españoles (ONCE).
- Los premios de las loterías, apuestas y sorteos organizados por organismos públicos o entidades que ejerzan actividades de carácter social o asistencial sin ánimo de lucro establecidos en otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo y que persigan objetivos idénticos a los de los organismos o entidades señalados anteriormente.

En cuanto a la forma de sujeción, el gravamen especial se exigirá de forma independiente respecto de cada décimo, fracción o cupón de lotería o apuesta premiado.

2.1.2.1.2. Premios exentos

Con la finalidad de simplificar la gestión, se establece con carácter general una exención del gravamen especial para los premios cuyo importe íntegro por décimo, fracción o cupón de lotería o apuesta sea igual o inferior a 2.500 euros. Cuando el importe íntegro del premio sea superior a 2.500 euros, se someterá a tributación la parte del mismo que exceda de dicho importe.

Ahora bien, el citado importe exento será de aplicación siempre que la cuantía del décimo, fracción o cupón de lotería, o de la apuesta efectuada, sea de al menos 0,50 euros. En caso de que fuera inferior a 0,50 euros, la cuantía máxima exenta señalada en el párrafo anterior se reducirá de forma proporcional.

Por ejemplo, en caso de que el importe de la apuesta o cupón sea de 0,20 euros, el importe exento será de $2.500 \times 0,20/0,50 = 1.000$ euros.

En el supuesto de que el premio fuera de titularidad compartida, la cuantía exenta prevista en los párrafos anteriores se prorrateará entre los cotitulares en función de la cuota que les corresponda.

De esta forma, un premio de 10.000 euros procedente de un décimo de lotería cuya titularidad corresponda al 50 % a dos contribuyentes del IRPF, tendrá derecho a una exención de 1.250 euros que aplicará cada uno de los titulares del premio. Así, la cuantía total exenta por décimo es la misma –2.500 euros–, con independencia del número de titulares del premio.

2.1.2.1.3. Base imponible

La base imponible del gravamen especial estará formada por el importe del premio que exceda de la cuantía exenta.

Si el premio fuera en especie, la base imponible será aquella cuantía que, una vez minorada en el importe del ingreso a cuenta, arroje la parte del valor de mercado del premio que exceda de la cuantía exenta. Esta regla especial de cálculo de la base imponible tiene por objetivo que a la misma retribución neta del premio corresponda la misma base imponible y el mismo pago a cuenta (que tiene carácter liberatorio), con independencia de que el premio sea dinerario o en especie.

Si el premio fuera de titularidad compartida, la base imponible se prorrateará entre los cotitulares en función de la cuota que les corresponda. Así, en el caso de un premio de 10.000 euros procedente de un décimo de lotería cuya titularidad corresponda al 50 % a dos contribuyentes del IRPF, la base imponible para cada uno de los titulares será de $5.000 - 1.250 = 3.750$ euros. Es decir, el prorrateo se aplica tanto al importe del premio como al importe de la exención.

EJEMPLO 2

En una nueva modalidad de juego creada por Loterías y Apuestas del Estado se concederá un premio en especie por un valor de mercado de 10.000 euros.

En este caso, la base imponible será de 9.375 euros. Para efectuar este cálculo debemos tener en cuenta que la cuantía del ingreso a cuenta es el 20 % de la base imponible:

Base imponible – ingreso a cuenta ($0,2 \times$ base imponible) = valor de mercado del premio (10.000 euros) – cuantía exenta (2.500 euros)

$0,8 \times$ base imponible = 7.500

Base imponible = 9.375 euros.

.../...

.../...

El importe del ingreso a cuenta (gravamen definitivo) será de $9.375 \times 0,2 = 1.875$ euros.

Por tanto, según el ejemplo planteado, a un premio neto de impuestos percibido en especie por un valor de 10.000 euros, le corresponde una base imponible de 9.375 euros y un gravamen de 1.875 euros.

Si el premio se percibiera en forma dineraria y la cuantía neta percibida fuera también de 10.000 euros, las magnitudes anteriores (base imponible y cuota) serían las mismas, si bien el importe íntegro del premio sería distinto. Tal sería el caso de un premio por un importe íntegro de 11.875, al que correspondería una base imponible de 9.375 euros ($11.875 - 2.500$), una retención de 1.875 euros importe ($0,2 \times 9.375$) y un importe neto percibido por el contribuyente de 10.000 euros ($11.875 - 1.875$).

2.1.2.1.4. Cuota tributaria, devengo y retenciones

La cuota íntegra será la resultante de aplicar a la base imponible el tipo del 20% y se minorará en el importe de las retenciones o ingresos a cuenta practicadas.

En cuanto al devengo, este tiene lugar en el momento en que se satisfaga o abone el premio obtenido. Por tanto, no se atiende al momento en que se produce la alteración patrimonial o la exigibilidad del premio, sino a un criterio de caja.

No obstante, el gravamen especial no será aplicable a los premios derivados de juegos celebrados con anterioridad a 1 de enero de 2013.

De acuerdo con lo anterior, los premios correspondientes a sorteos o juegos celebrados en 2012 (por ejemplo, los premios de la Lotería de Navidad) que se perciban en 2013 estarán exentos del IRPF y no estarán sujetos al nuevo gravamen especial.

En materia de pagos a cuenta se establece la sujeción de los premios a retención o ingreso a cuenta de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 99 y 105 de la LIRPF. La referencia a tales artículos de la LIRPF comporta la aplicación de las reglas generales aplicables en materia de retenciones, en particular la determinación de los sujetos obligados a retener, así como la aplicación de las obligaciones formales exigibles al retenedor.

El porcentaje de retención o ingreso a cuenta será el 20%, y la base de retención o ingreso a cuenta vendrá determinada por el importe de la base imponible del gravamen especial. Dado que la base y el tipo de retención coincide con la base y el tipo del gravamen especial, el resultado de la autoliquidación cuando se haya practicado retención, sería cero.

2.1.2.1.5. Autoliquidación

Se establece la obligación por parte de los contribuyentes que obtuvieran los premios sujetos al gravamen especial de presentar una autoliquidación, determinando el importe de la deuda tributaria correspondiente, e ingresar su importe en el lugar, forma y plazos que establezca el ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

Ahora bien, en la práctica, esta regla va a ser residual, dado que se exceptúa de la obligación de presentar autoliquidación a aquellos casos en los que el premio obtenido hubiera sido de cuantía igual o inferior al importe exento o se hubiera practicado la retención o el ingreso a cuenta previstos en el apartado anterior.

Respecto de los premios que superen el importe exento, los premios organizados por entidades establecidas en otros Estados de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo son los únicos premios respecto de los que no debe practicarse retención o ingreso a cuenta, dado que, a pesar de no excluirse expresamente de la sujeción a retención o ingreso a cuenta, se trata de premios pagados por sujetos no obligados a retener conforme al artículo 99 de la LIRPF. Por tanto, como regla general cabe concluir que únicamente serán objeto de autoliquidación los citados premios.

Para los restantes premios sujetos al gravamen especial (los procedentes de las loterías y apuestas organizadas por la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado, por los órganos o entidades de las comunidades autónomas, así como los procedentes de sorteos organizados por la Cruz Roja Española y de cualesquiera modalidades de juegos autorizados por la ONCE), la retención tiene carácter liberatorio.

Por último, la configuración de este gravamen al margen del resto del impuesto conlleva, lógicamente, que no se integren en la base imponible del impuesto los premios sujetos al gravamen especial y que las retenciones o ingresos a cuenta practicados no minoren la cuota líquida del impuesto ni den derecho a devolución.

2.1.2.2. *Supresión de la exención a los dividendos y ganancias patrimoniales procedentes de acciones de SOCIMIS*

La Ley 16/2012 ha abordado una profunda reforma del régimen fiscal de las SOCIMIS.

Estas sociedades fueron creadas por la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, configurándose como un nuevo instrumento de inversión destinado al mercado inmobiliario y, más en concreto, al mercado del alquiler, siendo su actividad principal la inversión, directa o indirecta, en activos inmobiliarios de naturaleza urbana para su alquiler.

El régimen fiscal inicial de las SOCIMIS pretendía reproducir la fiscalidad de una persona física que invirtiera directamente en los inmuebles. De esta forma, la sociedad tributaba en su IS a un tipo equivalente al tipo del ahorro en el IRPF, en concreto, el 18% (19% a partir de 1 de enero de 2010), impuesto que se devengaba con ocasión de la distribución de dividendos que forzosamente debía realizar la sociedad y sin perjuicio de que determinadas rentas tributaban al tipo general del impuesto.

Por lo que se refiere a los contribuyentes del IRPF, este régimen se complementaba con la exención de los dividendos procedente de SOCIMIS. Lógicamente esta exención llevaba aparejada la exoneración de la práctica de retención.

Este tratamiento fiscal resultaba muy favorable para el contribuyente del IRPF en comparación con el tratamiento que reciben otras inversiones financieras, puesto que las rentas procedentes de SOCIMIS no soportaban doble imposición, tributando únicamente en sede de la sociedad al tipo del 19%.

Respecto de las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de participaciones de SOCIMIS, lo más reseñable del régimen anterior es la existencia de una exención limitada de la ganancia patrimonial. Dicho límite representa una rentabilidad de la inversión del 10% anual teniendo en cuenta no solo la rentabilidad derivada de la ganancia patrimonial, sino también las rentas obtenidas como dividendos.

Sin embargo, el reducido éxito de estas entidades ha obligado a replantear, entre otras medidas, su régimen tributario. De esta forma, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2013, se establece con carácter general que dichas entidades tributarán al tipo de gravamen del 0% en el IS, si bien existen ciertos supuestos en los que se aplica un gravamen del 19%.

De forma correlativa se elimina la exención total de los dividendos procedente de estas entidades obtenidos por contribuyentes del IRPF, excluyéndose además la aplicación de la exención de 1.500 euros prevista en el artículo 7 y) de la LIRPF [art. 10.1 b) de la Ley 11/2009]. Lógicamente, también se elimina la exoneración de la práctica de retención sobre estos dividendos.

En cuanto a la tributación de las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de participaciones de SOCIMIS, desaparece la exención limitada comentada anteriormente. Tales ganancias o pérdidas se determinarán según las normas aplicables a la transmisión de valores cotizados [art. 37.1 a) de la LIRPF], que recordemos que establecen que dicha ganancia o pérdida se computará por la diferencia entre su valor de adquisición y el valor de transmisión, determinado por su cotización en dichos mercados en la fecha en que se produzca aquella o por el precio pactado cuando sea superior a la cotización.

Por tanto, el nuevo régimen fiscal contempla, al igual que el anterior, la ausencia de doble imposición socio-sociedad respecto de los contribuyentes de IRPF, si bien, a diferencia del régimen anterior, la imposición se realiza en sede del socio en lugar de realizarse en sede de la sociedad.

2.1.2.3. Prórroga de la exención para habitar a los empleados al uso de nuevas tecnologías de la comunicación

La Ley 16/2012 ha dado nueva redacción a la disposición adicional vigésima quinta de la LIRPF prorrogando un año más los incentivos fiscales derivados de los gastos e inversiones efectuados para habitar a los empleados en la utilización de nuevas tecnologías de la comunicación y de la información, cuando su utilización solo pueda realizarse fuera del lugar y horario de trabajo.

Como consecuencia de dicha prórroga, durante el ejercicio 2013 dichos gastos e inversiones mantendrán la consideración de gastos de formación a los efectos previstos en el artículo 42.2 b) de la LIRPF, lo que significa que la renta que se produce en sede del trabajador como consecuencia de los gastos en los que incurre la empresa (cesión de un ordenador, préstamo para su adquisición, abono de la conexión a internet...) no tributará en el IRPF en el ejercicio 2013.

2.1.2.4. Prestación por desempleo en la modalidad de pago único

La Ley 11/2013 (consecuencia del RDL 4/2013) ha suprimido el límite de 15.500 euros aplicable a las prestaciones por desempleo en la modalidad de pago único.

Por tanto, tales prestaciones, a partir de 1 de enero de 2013, están plenamente exentas del IRPF.

Debe advertirse que esta modificación afectará no solo a las prestaciones por desempleo en pago único que se concedan a partir de dicha fecha sino también a las que concedidas con anterioridad tuvieran rentas pendientes de imputación temporal a 1 de enero de 2013.

EJEMPLO 3

En octubre de 2012 se concedió al contribuyente la prestación por desempleo en pago único que previamente había solicitado. En 2012 percibió 10.000 euros, satisfaciéndose el resto (6.000 euros en los próximos 2 años) mensualmente (250 euros mensuales) para financiar las cuotas del RETA.

En este caso, en 2012 el importe de la prestación por desempleo correspondiente a dicho ejercicio (10.750 euros = 10.000 euros más 250×3 meses) está exento al no superar los 15.500 euros de limitación existente hasta el 31 de diciembre de 2012.

El resto que se encuentra pendiente de imputar, esto es, 5.250 euros se encuentra exento al imputarse los mismos a los ejercicios 2013 y 2014 y haberse suprimido el límite en dichos ejercicios.

2.1.3. Rendimientos del trabajo

Se han aprobado tres medidas importantes en el ámbito de los rendimientos del trabajo para el ejercicio 2013. En primer lugar, se ha establecido una nueva regla de valoración de la retribución en especie derivada de la cesión de viviendas a los empleados cuando dicha vivienda no sea propiedad del empleador. En segundo lugar, se ha establecido un nuevo supuesto obligatorio de imputación fiscal de las primas de contratos de seguros de vida que instrumenten compromisos por pensiones. En tercer lugar, se ha establecido un nuevo límite para poder aplicar la reducción del 40 % a las cantidades percibidas como consecuencia de la extinción de una relación laboral o mercantil.

A continuación se analiza cada una de estas medidas.

2.1.3.1. Nueva regla de valoración de la retribución en especie del trabajo derivado de la cesión de vivienda

La Ley 16/2012 ha modificado, con efectos desde 1 de enero de 2013, la regla de valoración aplicable a los rendimientos del trabajo en especie derivados de la utilización de vivienda, estableciendo dos reglas distintas dependiendo de que la vivienda que es objeto de utilización sea o no propiedad del pagador.

En el caso de que la vivienda sea propiedad del pagador no se produce variación alguna en la regla de valoración prevista en el artículo 43.1.1.º a) de la LIRPF. Es decir, el rendimiento en especie se valorará por el 10 o el 5 %, según proceda, del valor catastral de la vivienda, con el límite del 10 % de las restantes contraprestaciones del trabajo.

Para el caso de que la vivienda utilizada no fuera propiedad del pagador, se establece una nueva regla en el artículo 43.1.1.º d) de la LIRPF en cuya virtud la retribución en especie se valorará por el coste para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación, sin que la valoración resultante pueda ser inferior a la que hubiera correspondido de haber aplicado la regla referida en el párrafo anterior.

En la mayoría de los casos esta regla se aplicará cuando la vivienda se encuentre arrendada por el empleador y arrojará como resultado que la valoración de la retribución en especie se ajuste al valor de mercado del arrendamiento, lo cual resulta más acorde con la capacidad económica puesta de manifiesto por la obtención de este tipo de retribuciones que el resultado de aplicar la regla anteriormente en vigor.

Esta modificación normativa ha ido acompañada de un régimen transitorio (disp. trans. vigésima cuarta de la LIRPF) con objeto de que durante el periodo impositivo 2013, los rendimientos del trabajo en especie derivados de la utilización de vivienda cuando esta no sea propiedad del pagador se puedan seguir valorando conforme a la regla anterior (según el valor catastral), siempre que la entidad empleadora ya viniera satisfaciendo los mismos en relación con dicha vi-

vienda con anterioridad a la fecha en que se dio a conocer el cambio de regla de valoración (4 de octubre de 2012).

De esta forma, trabajadores y la empresa pueden disponer de tiempo suficiente para adaptar, si lo desean, la composición de sus retribuciones (dinerarias o en especie) a la nueva fiscalidad de la utilización de vivienda.

EJEMPLO 4

Una empresa ha cedido de forma gratuita el uso de una vivienda satisfaciendo el importe íntegro del alquiler en 2013 que asciende a 12.000 euros. El valor catastral de la vivienda es de 100.000 euros (valor revisado en 2002).

En este caso, el importe de la retribución en especie es de 12.000 euros. Con la anterior regulación, el importe era de 5.000 euros (5 % del valor catastral).

No obstante, si el arrendamiento de dicha vivienda ya se estuviera satisfaciendo por la empresa antes del 4 de octubre de 2012, en 2013 la valoración de la retribución en especie será la indicada en último lugar, esto es, 5.000 euros por aplicación del citado régimen transitorio.

2.1.3.2. Imputación fiscal obligatoria de determinadas primas de contratos de seguro que instrumenten compromisos por pensiones

Igualmente, la Ley 16/2012 ha modificado con efectos 1 de enero de 2013, el artículo 17.1 f) de la LIRPF estableciendo un nuevo supuesto de imputación fiscal obligatoria de las primas satisfechas por los empresarios a seguros colectivos distintos de los planes de previsión social empresarial para hacer frente a los compromisos por pensiones en los términos previstos por la disposición adicional primera del Texto Refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones, y en su normativa de desarrollo.

Con carácter previo, la imputación fiscal de tales primas tenía carácter voluntario, si bien la decisión que se adoptara debía mantenerse respecto del resto de primas de dicho contrato que se satisficieran hasta la extinción del mismo. Solo existía un supuesto en el que la imputación fiscal tenía carácter obligatorio, esto es, cuando se tratara de un contrato de seguro de riesgo.

Pues bien, la modificación llevada a cabo por la Ley 16/2012 consiste básicamente en el establecimiento de un nuevo supuesto de imputación fiscal obligatorio cuando el importe anual del conjunto de primas satisfechas por el mismo empresario respecto del mismo contribuyente a dichos contratos de seguro excedan de 100.000 euros anuales. En este caso, deberá imputarse obligatoriamente el citado exceso.

Solamente se establecen dos excepciones.

Por una parte, los seguros colectivos contratados a consecuencia de despidos colectivos realizados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores (ET).

Por otra parte, los seguros colectivos contratados con anterioridad a 1 de diciembre de 2012, en los que figuren primas de importe determinado expresamente, y el importe anual de estas supere el límite fijado en dicho artículo.

En ambos casos la normativa aplicable relativa a la obligatoriedad o no de la imputación fiscal de las primas sigue siendo la misma.

EJEMPLO 5

En el ejercicio 2013 la empresa XX suscribió un seguro colectivo de vida que exterioriza un complemento de pensión cuando se produzca la jubilación de sus empleados. La prima correspondiente al trabajador YYY asciende a 150.000 euros.

Con arreglo a la normativa vigente hasta el 1 de enero de 2012, la empresa podría haber optado por imputar fiscalmente o no la prima al trabajador. Eso sí, la decisión que adoptara tendría que mantenerse en ejercicios futuros.

Sin embargo, como consecuencia de la modificación establecida a partir de 1 de enero de 2013 (aplicable en el presente caso) la empresa deberá imputar obligatoriamente al trabajador la parte de la prima que exceda de 100.000 euros. Por tanto, el trabajador tiene una retribución en especie de 50.000 euros en 2013, a la que habrá que añadir el correspondiente ingreso a cuenta.

2.1.3.3. Nuevo límite a la reducción del 40 % en los supuestos de extinciones de relaciones laborales o mercantiles

La Ley 16/2012 ha dado nueva redacción al artículo 18.2 de la LIRPF estableciendo un nuevo límite para la aplicación de la reducción del 40 % a determinados rendimientos del trabajo con periodo de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

En concreto, se establece un nuevo límite para aplicar dicha reducción a los rendimientos del trabajo percibidos como consecuencia de la extinción de una relación laboral (como podría ser el caso de despidos o resoluciones de mutuo acuerdo), común o especial (por ejemplo, alta dirección, deportistas profesionales...) o mercantil (supuesto aplicable a la extinción de la relación mantenida con el administrador de una entidad mercantil).

Esta nueva limitación solo resultará de aplicación cuando la suma aritmética de tales rendimientos del trabajo procedentes de una misma empresa o de otras empresas del grupo de sociedades en las que concurran las circunstancias previstas en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia del número de periodos impositivos a los que se imputen, superen los 700.000 euros.

Es decir, si la cantidad global obtenida por el contribuyente como consecuencia de la extinción de tales relaciones fuera inferior a 700.000 euros, el régimen fiscal aplicable sigue siendo el mismo que el que existía antes de esta modificación.

Por el contrario, si la cuantía global de los rendimientos del trabajo anteriormente señalados estuviera comprendida entre 700.000,01 euros y 1.000.000 de euros, la cuantía máxima susceptible de aplicar la reducción del 40 % será la resultante de minorar 300.000 euros en la diferencia entre la cuantía del rendimiento y 700.000 euros.

Eso sí, si la cuantía global de tales rendimientos fuera igual o superior a 1.000.000 de euros, la cuantía de los rendimientos sobre la que se aplicará la reducción del 40 % será cero.

No obstante lo anterior, existe una excepción, ya que la nueva limitación no resultará de aplicación a los rendimientos del trabajo que deriven de extinciones producidas con anterioridad a 1 de enero de 2013 de relaciones laborales o mercantiles.

EJEMPLO 6

Don AAA mantiene una relación laboral común con la entidad XX desde hace 20 años. Además, es miembro del consejo de administración desde hace 10 años.

En el año 2013 ha sido despedido, obteniendo una indemnización de 800.000 euros (de los cuales, 420.000 euros se encuentran exentos). Además, deja de ser miembro del consejo de administración de la entidad por lo que percibirá la retribución fija prevista en los estatutos de la entidad (500.000 euros) para los administradores que cesen en su cargo después de cinco años de ejercicio efectivo de su función. Ambas cantidades se le abonan en un único pago en el ejercicio 2013.

Determinar la cuantía máxima susceptible de aplicar la reducción del 40 %.

Normativa vigente hasta 31 de diciembre de 2012:

De no haber cambiado la normativa, la cuantía máxima susceptible de aplicar la reducción del 40 % sería:

- Extinción de la relación laboral. Exceso no exento: 380.000 euros con periodo de generación superior a dos años (antigüedad de 20 años).

.../...

.../...

- Extinción de la relación mercantil: 500.000 euros (antigüedad de 10 años con previsión estatutaria).

Total: 880.000 euros, si bien la cuantía máxima susceptible de reducirse en un 40 % es de 300.000 euros (límite introducido por la Ley 39/2010).

Normativa aplicable a partir de 1 de enero de 2013:

Sin embargo, la cuantía máxima susceptible de reducirse en un 40 % en 2013 como consecuencia de la modificación llevada a cabo por la Ley 16/2012 será:

- Extinción de la relación laboral. Exceso no exento: 380.000 euros con periodo de generación superior a dos años (antigüedad de 20 años).
- Extinción de la relación mercantil: 500.000 euros (antigüedad de 10 años con previsión estatutaria).

Total: 880.000 euros, si bien la cuantía máxima susceptible de reducirse es de 300.000 euros –
– (880.000 – 700.000) = 120.000 euros.

2.1.4. Rendimientos del capital mobiliario

La LPGE 2014 ha aprobado nuevamente para el ejercicio 2013 la compensación fiscal para los perceptores de rendimientos del capital mobiliario procedentes de instrumentos financieros y de seguros de vida e invalidez, contratados en ambos casos antes de 20 de enero de 2006, que hubieran tenido derecho a aplicar la correspondiente reducción por irregularidad con la regulación existente antes de la reforma del IRPF.

La citada disposición reproduce nuevamente la regulación de la compensación fiscal existente en 2010 (véase *RCyT*. CEF, núm. 336, marzo 2011), si bien, en este ejercicio, para calcular el importe teórico de la cuota íntegra no solo se tiene en cuenta la escala prevista en los artículos 63.1.1.º y 74.1.1.º de la LIRPF (escala aplicable a la base liquidable general y del ahorro, respectivamente) sino también la escala prevista en la disposición adicional trigésima quinta de la LIRPF (escala correspondiente al gravamen complementario aplicable en 2013).

2.1.5. Rendimientos de actividades económicas

En el ámbito de rendimientos de actividades económicas se ha ampliado el límite para deducir las cantidades satisfechas por profesionales a mutualidades de previsión social alternativas a la Seguridad Social, introduciendo nuevos límites de exclusión aplicable a los contribuyentes que

determinan el rendimiento neto de su actividad económica con arreglo al método de estimación objetiva y prorrogado un año más la reducción por creación o mantenimiento de empleo. Por último, se ha aprobado una nueva reducción aplicable en los casos de inicio de actividad económica y se establece la no deducibilidad de las rentas negativas obtenidas a través de establecimientos permanentes.

2.1.5.1. Deducibilidad de las cantidades satisfechas por profesionales a mutualidades de previsión social alternativas a la Seguridad Social

La regla 1.ª del artículo 30.2 de la LIRPF permite la deducción para el cálculo del rendimiento neto de la actividad económica de las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro, concertados con mutualidades de previsión social por profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, cuando, a efectos de dar cumplimiento a la obligación prevista en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados, actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, en la parte que tenga por objeto la cobertura de contingencias atendidas por la Seguridad Social, con el límite de 4.500 euros anuales.

No obstante, la disposición adicional cuadragésima sexta de la Ley 27/2011 ha establecido que: «Las aportaciones y cuotas que los mutualistas satisfagan a las Mutualidades en su condición de alternativas al Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos, en la parte que tenga por objeto la cobertura de las contingencias atendidas por dicho Régimen Especial, serán deducibles con el límite del 50 % de la cuota máxima por contingencias comunes que esté establecida, en cada ejercicio económico, en el citado Régimen Especial».

En la medida en que dicho inciso solo tiene trascendencia fiscal, debe interpretarse que con el mismo se ha modificado la regulación sustantiva de la LIRPF, sustituyendo el tradicional límite de 4.500 euros, por el del 50 % de la cuota máxima por contingencias comunes que esté establecida, en cada ejercicio económico, en el citado Régimen Especial.

Esta modificación resultará de aplicación a partir de 1 de enero de 2013 por así preverlo expresamente la propia Ley 27/2011.

2.1.5.2. Modificaciones en el método de estimación objetiva: Orden de módulos y nuevos límites de exclusión

2.1.5.2.1. Nuevos límites de exclusión

La Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la

prevención y lucha contra el fraude, ha modificado, con efectos desde 1 de enero de 2013, el apartado 1 del artículo 31 de la LIRPF, con objeto de establecer nuevos límites excluyentes de la aplicación del método de estimación objetiva, aplicables únicamente a aquellas actividades para las que está prevista la retención del 1 % establecida en el artículo 101.5 d) de la LIRPF, y que se especifican en el artículo 95.6 del RIRPF (carpintería, albañilería, pintura, instalación de fontanería, transporte...).

Se trata de actividades que generalmente tienen como destinatarios a otros empresarios o profesionales. Dependiendo de las actividades afectadas se establecen dos nuevos límites.

Para el conjunto de actividades clasificadas en la división 7 de la sección primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (transporte de mercancías por carretera y servicio de mudanzas), se establece como límite excluyente superar la cantidad 300.000 euros anuales de volumen de rendimientos íntegros en el año inmediato anterior.

Los contribuyentes que realicen las restantes actividades prevista en el artículo 95.6 del RIRPF no podrán aplicar el método de estimación objetiva cuando el volumen de los rendimientos íntegros del año anterior procedentes de obligados a retener (los referidos en el art. 99.2 de la LIRPF) supere cualquiera de los siguientes límites:

- 50.000 euros anuales. Este límite se aplica en caso de que los rendimientos íntegros del año anterior procedentes de obligados a retener representen más del 50 % del volumen total de rendimientos íntegros (incluyendo tanto los procedentes de obligados a retener como de particulares) correspondiente a las citadas actividades.
- 225.000 euros anuales. Este límite se aplica en todo caso cuando los rendimientos íntegros del año anterior procedentes de obligados a retener superen esa cantidad.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el volumen de rendimientos íntegros se elevará al año.

EJEMPLO 7

Rendimientos del año anterior procedentes de obligados a retener: 60.000.

Rendimientos del año anterior procedentes de particulares: 40.000.

Resultado: no puede aplicar el método de estimación objetiva por superar el límite de 50.000 euros y representar más del 50 % del volumen de rendimientos íntegros.

EJEMPLO 8

Rendimientos del año anterior procedentes de obligados a retener: 60.000.

Rendimientos del año anterior procedentes de particulares: 80.000.

Resultado: no supera ningún límite ya que a pesar de superar el límite de 50.000 euros no representa más del 50 % del volumen de rendimientos íntegros, por lo que podrá determinar el rendimiento neto con arreglo al método de estimación objetiva.

EJEMPLO 9

Rendimientos del año anterior procedentes de obligados a retener: 300.000.

Rendimientos del año anterior procedentes de particulares: cualquier importe.

Resultado: no puede aplicar el método de estimación objetiva por superar el límite de 225.000 euros.

EJEMPLO 10

Rendimientos del año anterior procedentes de obligados a retener: 40.000.

Rendimientos del año anterior procedentes de particulares: cualquier importe.

Resultado: no supera ningún límite, por lo que podrá determinar el rendimiento neto con arreglo al método de estimación objetiva.

Debe subrayarse que dado que la modificación normativa tiene efectos desde 1 de enero de 2013 y que los nuevos límites operan sobre los rendimientos íntegros del año anterior, cuando se superen los citados límites en 2012 la exclusión tendrá efectos en el mismo ejercicio 2013.

2.1.5.2.2. Orden de módulos para el ejercicio 2013

Para este ejercicio, de igual manera que ya resultó de aplicación al periodo impositivo 2012, en cumplimiento del Acuerdo de la Mesa del Trabajo Autónomo, la Orden HAP/2549/2012, de 28 de noviembre, ha aprobado para el ejercicio 2013 una reducción general del rendimiento neto de

módulos del 5 %, aplicable a todas las actividades en estimación objetiva, con la que se pretende adecuar la tributación de este régimen al actual descenso de la actividad económica.

Por otra parte, en el ámbito de las actividades agrarias, se mantiene la rebaja de módulos de determinados sectores agrícolas (uva de mesa, flor cortada y plantas ornamentales y tabaco) efectuada en 2011 y 2012 y se rebaja el índice de rendimiento neto de los productos del olivo.

Además, en este ejercicio 2013 se mantiene la reducción del rendimiento neto de módulos correspondientes a las actividades previstas en el anexo II de la Orden de EHA/3257/2011 que se desarrollen en el término municipal de Lorca. Esta reducción se cuantifica en un 20 %, se aplica sobre el rendimiento neto de módulos y se tiene en cuenta para el cálculo de los pagos fraccionados.

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

La Ley 16/2012 ha modificado la disposición adicional vigésima séptima de la LIRPF extendiendo al ejercicio 2013 la reducción del 20 % del rendimiento neto de actividades económicas por creación o mantenimiento de empleo.

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

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

2.1.5.4. Nuevo incentivo fiscal aplicable en los casos de inicio de una actividad económica

La Ley 11/2013 (consecuencia del RDL 4/2013) ha añadido, con efectos desde 1 de enero de 2013, un nuevo apartado 3 al artículo 32 de la LIRPF en cuya virtud los contribuyentes que inicien el ejercicio de una actividad económica a partir de 1 de enero de 2013, determinando el rendimiento neto de la misma con arreglo al método de estimación directa, podrán reducir en un 20 % el rendimiento neto positivo declarado con arreglo a dicho método, minorado en su caso por las reducciones previstas en los apartados 1 y 2 del artículo 32 de la LIRPF (reducción por rentas irregulares y autónomos análogos a los trabajadores por cuenta ajena), en el primer periodo impositivo en que el mismo sea positivo y en el periodo impositivo siguiente.

La cuantía de los rendimientos netos de actividades económicas sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 100.000 euros anuales.

A estos efectos, se entenderá que se inicia una actividad económica cuando no se hubiera ejercido actividad económica alguna en el año anterior a la fecha de inicio de la misma.

Ahora bien, la LIRPF en los casos de inicio de una segunda actividad diferencia si se ha cesado o no en la actividad anterior.

Si se ha cesado en la actividad anterior (actividades sucesivas, no simultáneas) para determinar si la actividad que se inicia tiene derecho o no a la reducción basta con comprobar, tal y como se ha explicado anteriormente, que se cesó en la actividad anterior desde hace más de un año a computar desde el inicio de la nueva actividad. Ahora bien, también puede entenderse que está iniciando una nueva actividad cuando el cese en la actividad anterior se hubiera producido dentro del citado plazo de un año siempre que la actividad en la que se ha cesado no hubiera llegado a obtener rendimientos netos positivos desde su inicio.

En el supuesto de ejercicio de nuevas actividades una vez se ha iniciado la primera actividad (actividades simultáneas) es posible aplicar la reducción, en este caso, sobre los rendimientos netos obtenidos por el conjunto de actividades ejercidas, en el primer periodo impositivo en que los mismos sean positivos y en el periodo impositivo siguiente, a contar, eso sí, desde el inicio de la primera actividad.

De esta forma, si se inicia una actividad y posteriormente otra, la reducción podrá aplicarse sobre el rendimiento neto positivo obtenido por las dos en el primer periodo impositivo (y en el inmediato siguiente) en el que se obtengan rendimientos positivos, computando tal situación desde el inicio de la actividad iniciada en primer lugar.

Por último, para evitar prácticas abusivas, no resultará de aplicación la reducción prevista en el periodo impositivo en el que más del 50 % de los ingresos del mismo procedan de una persona o entidad de la que el contribuyente hubiera obtenido rendimientos del trabajo en el año anterior a la fecha de inicio de la actividad.

EJEMPLO 11

Contribuyente que inicia una actividad económica el 1 de febrero de 2013.

En el año anterior no ha realizado ninguna actividad económica.

En 2014 obtiene su primer rendimiento positivo.

Consecuencias:

Al no realizar ninguna actividad económica en el año anterior, en el primer periodo impositivo que obtenga rendimientos netos positivos, esto es, 2014, y en el siguiente, esto es, en todo caso, 2015 (si obtiene rendimientos negativos no se reducen pero la reducción no puede trasladarse a ejercicios futuros), podrá aplicar la nueva reducción.

EJEMPLO 12

Contribuyente que inicia una actividad económica el 1 de febrero de 2013.

En el año anterior cesó en una actividad en la que nunca obtuvo un rendimiento positivo.

En 2014 obtiene su primer rendimiento positivo.

Consecuencias:

Igual que en el supuesto anterior.

EJEMPLO 13

Contribuyente que inicia una actividad económica el 1 de febrero de 2013.

En el año anterior no ha realizado ninguna actividad económica.

En 2013 obtiene un rendimiento positivo de dicha actividad, por lo que en enero de 2014 inicia una segunda actividad, siendo nuevamente el rendimiento neto positivo de 2014 positivo.

Consecuencias:

Al no realizar ninguna actividad económica en el año anterior, en el primer periodo impositivo que obtenga rendimientos netos positivos, esto es, 2013, y en el siguiente, esto es, en todo caso, 2014 puede practicar la reducción (en 2014, no solo sobre el rendimiento neto procedente de la primera actividad sino también sobre el de la segunda, ya que no han pasado más de dos años desde que se obtuvo el primer rendimiento positivo).

EJEMPLO 14

Contribuyente que inicia una actividad económica el 1 de febrero de 2013.

En el año anterior no ha realizado ninguna actividad económica.

En 2013 obtiene un rendimiento positivo de dicha actividad. En 2014 el rendimiento es negativo.

.../...

.../...

En enero de 2015 inicia una segunda actividad, siendo nuevamente el rendimiento neto positivo de 2015 positivo.

Consecuencias:

Al no realizar ninguna actividad económica en el año anterior, en el primer periodo impositivo que obtenga rendimientos netos positivos, esto es, 2013 aplicará la reducción.

En 2014 no aplica la reducción al tener un rendimiento negativo.

En 2015 ya no podrá aplicar la reducción ya que esta solo se aplica en el primer periodo impositivo en el que se tuvo rendimientos positivos y en el siguiente.

2.1.5.5. *Rentas negativas obtenidas por establecimientos permanentes*

La Ley 16/2013 ha modificado el IS estableciendo la no deducibilidad del deterioro de valor de las participaciones en el capital o fondos propios de entidades, así como de las rentas negativas generadas durante el plazo de mantenimiento de establecimientos permanentes ubicados en el extranjero.

La primera medida no tiene efecto en el IRPF, pues las pérdidas por deterioro de una cartera de valores no son fiscalmente deducibles en este Impuesto. Sin embargo, la segunda sí la hubiera tenido de no establecerse expresamente lo contrario por la propia Ley 16/2013, incorporando una nueva regla 6.^a en el artículo 30.2 de la LIRPF.

Por tanto, de igual manera que las rentas positivas obtenidas por un establecimiento permanente deben integrarse en la base del imponible del IRPF, las rentas negativas obtenidas por el mismo deben también integrarse sin limitación alguna.

2.1.6. **Ganancias y pérdidas patrimoniales**

A efectos de lo previsto en el apartado 2 del artículo 35 de la LIRPF, para las transmisiones de bienes inmuebles no afectos a actividades económicas que se efectúen durante el año 2013, el artículo 63 de la LPGE 2013 ha aprobado los siguientes coeficientes de actualización del valor de adquisición:

Año de adquisición	Coeficiente
1994 y anteriores	1,3167
1995	1,3911
	.../...

Año de adquisición	Coefficiente
.../...	
1996	1,3435
1997	1,3167
1998	1,2912
1999	1,2680
2000	1,2436
2001	1,2192
2002	1,1952
2003	1,1719
2004	1,1489
2005	1,1263
2006	1,1042
2007	1,0826
2008	1,0614
2009	1,0406
2010	1,0303
2011	1,0201
2012	1,0100
2013	1,0000

No obstante, cuando las inversiones se hubieran efectuado el 31 de diciembre de 1994, será de aplicación el coeficiente 1,3911.

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

Hay que recordar que a efectos de la actualización del valor de adquisición de bienes inmuebles afectos a actividades económicas, los coeficientes aplicables serán los previstos para el IS en el artículo 64 de la LPGE 2013.

2.1.7. Reducciones en la base imponible

La Ley 27/2011 ha modificado la LIRPF introduciendo, con efectos a partir de 1 de enero de 2013, un nuevo límite de reducción en la base imponible aplicable a los contratos de seguro colectivos de dependencia.

De esta forma, las primas aportadas por los empresarios a estos seguros tendrán un límite de reducción propio e independiente de 5.000 euros anuales.

2.1.8. Integración y compensación de rentas

La Ley 16/2007 ha modificado, con efectos desde 1 de enero de 2013, el régimen aplicable a las ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidas a corto plazo (un año o menos), que pasan a formar parte de la renta general en lugar de incluirse en la renta del ahorro, como venía sucediendo desde 2007.

En concreto, se modifica la letra b) del artículo 46 de la LIRPF, que regula cuáles son las ganancias o pérdidas patrimoniales a incluir en la renta del ahorro, de forma que su contenido queda limitado a las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos o de mejoras realizadas en los mismos con más de un año de antelación a la fecha de transmisión o de derechos de suscripción que correspondan a valores adquiridos, asimismo, con la misma antelación.

De esta forma, a partir de 2013 las restantes ganancias o pérdidas patrimoniales, es decir, las generadas en un año o menos, así como las que no derivan de transmisiones (estas siempre se han integrado en la base imponible general), forman parte de la renta general.

Con anterioridad a esta modificación se integraban en la renta del ahorro todas las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones de elementos patrimoniales, con independencia del periodo de permanencia en el patrimonio del contribuyente.

Por lo que respecta a las reglas de integración y compensación, la única variación respecto al régimen anterior consiste en la reducción al 10% el porcentaje máximo de compensación previsto en el artículo 48 de la LIRPF. Por tanto, las ganancias y pérdidas patrimoniales incluidas en la renta general (incluidas ahora las obtenidas a corto plazo) se integran y compensan exclusivamente entre sí. Si el resultado arrojase saldo negativo, su importe se compensará con el saldo positivo de los rendimientos e imputaciones de rentas, con el límite del 10% de dicho saldo positivo (hasta 31 de diciembre de 2012 este límite se situaba en el 25%).

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

EJEMPLO 15

Saldo de rendimientos e imputaciones: 60.000 euros.

Pérdidas de la base general: -25.000 euros.

Límite de compensación: $10\% \text{ s/ } 60.000 = 6.000$.

Saldo compensado de rendimientos e imputaciones: $60.000 - 6.000 = 54.000$ euros.

Importe a compensar en cuatro ejercicios siguientes: $25.000 - 6.000 = 19.000$ euros.

Debe tenerse en cuenta que la modificación realizada supone una considerable ampliación de las pérdidas patrimoniales que se integran en la renta general. De ahí la reducción del 25 % al 10 % del límite de compensación, límite que con anterioridad a 2007 se encontraba igualmente en el 10 %, cuando las ganancias y pérdidas obtenidas a corto plazo tributan de forma análoga a la establecida a partir de 2013.

Las reglas de integración y compensación en la base del ahorro no sufren variaciones.

Como consecuencia de las modificaciones realizadas ha sido necesario establecer un régimen transitorio aplicable a las partidas pendientes de compensación, añadiéndose a tal efecto dos nuevos apartados 5 y 6 en la disposición transitoria séptima de la LIRPF, conforme a los cuales las pérdidas patrimoniales pendientes de compensar a 1 de enero de 2013 (las procedentes de los ejercicios 2009, 2010, 2011 y 2012) que se integraban en la base imponible del ahorro, se compensarán con el saldo de las ganancias y pérdidas patrimoniales que se integran en la base del ahorro.

Es decir, las pérdidas que en el momento de su obtención se consideraron como renta del ahorro (las procedentes de transmisiones, con independencia del periodo de generación) a partir de 2013 se compensarán con el saldo positivo de las ganancias y pérdidas patrimoniales que, de acuerdo con la nueva configuración, se consideran renta del ahorro (las que tengan periodo de generación superior a un año).

EJEMPLO 16

Pérdidas obtenidas en 2012 con periodo igual o inferior a un año: 50.000 euros.

Saldo positivo de ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidas en 2013 con periodo superior a un año: 20.000 euros.

.../...

.../...

Saldo positivo de ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidas en 2013 con periodo igual o inferior a un año: 30.000 euros.

Compensación pérdidas 2012: 20.000 euros (no es posible la compensación con las ganancias a integrar en la renta general).

Importe a compensar en cuatro ejercicios siguientes: $50.000 - 20.000 = 30.000$ euros.

Por otra parte, las pérdidas patrimoniales pendientes de compensar a 1 de enero de 2013 (las procedentes de ejercicios 2009, 2010, 2011 y 2012) que se integraban en la base imponible general (aquellas pérdidas que en el momento de su obtención se consideraron como renta general, es decir, las que no proceden de transmisiones), se compensarán con el saldo positivo de los rendimientos e imputaciones que se integran en la base general, con el límite del 25 % de dicho saldo positivo.

En ningún caso esta compensación, junto con la compensación correspondiente a pérdidas patrimoniales de igual naturaleza generadas a partir de 1 de enero de 2013, podrá exceder del 25 % del citado saldo positivo.

EJEMPLO 17

Pérdidas que no derivan de transmisión pendientes de compensar procedentes de 2012: 20.000 euros.

Pérdidas obtenidas en 2013 con periodo de generación igual o inferior a un año: 10.000 euros.

Saldo de rendimientos e imputaciones de 2013: 100.000 euros.

Compensación pérdidas 2012: 20.000 euros (no excede del 25 % del saldo de rendimientos e imputaciones).

Compensación pérdidas 2013: 5.000 euros (se aplica el límite total del 25 %).

Importe a compensar en cuatro ejercicios siguientes: $10.000 - 5.000 = 5.000$ euros, correspondiente a la pérdida obtenida en 2013.

2.1.9. Determinación de la cuota íntegra

Si bien no constituye una novedad, pues esta medida ya se aplicó en 2012, su especial trascendencia en términos recaudatorios obliga a recordar que en el ejercicio 2013 también ha resul-

tado de aplicación el gravamen complementario aplicable a la base liquidable general y del ahorro regulado en la disposición trigésima quinta de la LIRPF (véase *RCyT*. CEF, núm. 361, abril 2013).

2.1.10. Deducciones en la cuota íntegra

La principal modificación llevada a cabo en materia de deducciones en la cuota íntegra es la supresión a partir de 1 de enero de 2013 de la deducción por inversión en vivienda. Además se han establecido importantes incentivos fiscales para fomentar la contratación de empleados y la adquisición de acciones de empresas de nueva o reciente creación.

2.1.10.1. Supresión de la deducción por inversión en vivienda

En materia de deducciones, la Ley 16/2012 ha suprimido, con efectos desde 1 de enero de 2013, la deducción por inversión en vivienda habitual, estableciendo un régimen transitorio para viviendas adquiridas antes de 1 de enero de 2013, así como para otras situaciones con origen, igualmente, con anterioridad a la citada fecha.

En consecuencia, se han suprimido los preceptos reguladores de la deducción (art. 68.1 de la LIRPF respecto a la deducción estatal y art. 78 de la LIRPF respecto al tramo autonómico), así como las referencias a la deducción contenidas en los siguientes artículos de la LIRPF: artículo 67.1 (cuota líquida estatal); artículo 69.2 (límites deducciones empresariales); artículo 70.1 (comprobación de la situación patrimonial); artículo 77.1 (cuota líquida autonómica); y artículo 96.4 (obligación de declarar).

Lógicamente la eliminación de la deducción no afectará a la práctica de la exención por reinversión, u otras exenciones, dado que no se condicionan a la posterior deducción efectiva por adquisición en vivienda habitual. De hecho, al desaparecer la regulación de la deducción ha sido necesario regular el concepto vivienda habitual a efectos de la aplicación de las siguientes exenciones:

- Las rentas derivadas de la aplicación de los instrumentos de cobertura que cubran exclusivamente el riesgo de incremento del tipo de interés variable de los préstamos hipotecarios destinados a la adquisición de la vivienda habitual [art. 7 t) de la LIRPF].
- Las ganancias patrimoniales puestas de manifiesto con ocasión de la transmisión de su vivienda habitual por mayores de 65 años o por personas en situación de dependencia severa o de gran dependencia de conformidad con la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia [art. 33.4 b) de la LIRPF].
- La exención de las ganancias patrimoniales por reinversión en los supuestos de transmisión de vivienda habitual (art. 38 de la LIRPF).

El nuevo concepto de vivienda habitual se recoge en la disposición adicional vigésima tercera de la LIRPF y viene a dar continuidad al que hasta ahora venía aplicándose a efectos de las citadas exenciones.

No obstante lo dispuesto anteriormente, se prevé en la nueva regulación la aplicación de la deducción a través de la aprobación del régimen transitorio que se analiza a continuación. Además, resulta necesario analizar las consecuencias derivadas de la no consolidación de la deducción.

2.1.10.1.1. Régimen transitorio de la deducción por inversión en vivienda

El régimen transitorio se regula en la disposición transitoria decimoctava de la LIRPF y será de aplicación a los contribuyentes que efectuaron la adquisición o iniciaron la construcción, ampliación o rehabilitación de la vivienda habitual con anterioridad a 1 de enero de 2013. Igualmente, existe un régimen transitorio en relación con las obras por razones de discapacidad iniciadas en la vivienda del contribuyente con anterioridad a dicha fecha.

De esta forma, se pretende evitar que la eliminación de la deducción afecte a aquellos contribuyentes que ya efectuaron sus correspondientes inversiones (compra, construcción, ampliación o rehabilitación) con anterioridad al cambio normativo.

Como puede advertirse, no existe un régimen transitorio para quienes hayan invertido en cuentas viviendas con anterioridad a 1 de enero de 2013, si bien existen ciertas previsiones específicas en relación con las cuentas vivienda que se analizan más adelante.

En cuanto al contenido del régimen transitorio, este último permite seguir aplicando la deducción conforme a la normativa en vigor a 31 de diciembre de 2012 cuando se cumplan determinados requisitos. En concreto, y para las distintas modalidades de deducción por inversión en vivienda, los citados requisitos son los siguientes:

a) Régimen transitorio aplicable en los supuestos de adquisición de la vivienda

Resultará de aplicación el régimen transitorio cuando la vivienda se hubiera adquirido con anterioridad a 1 de enero de 2013.

En relación a cuándo debe entenderse adquirido un inmueble, debe recordarse que en nuestro Derecho Civil rige la doctrina del título y el modo, de manera que el simple contrato no transfiere por sí solo el dominio, sino que necesita acreditarse la tradición de la cosa vendida (por ejemplo, con la puesta en poder y disposición de la cosa, la entrega de llaves o los títulos de pertenencia o el otorgamiento de escritura pública).

Por tanto, solo se aplica el régimen transitorio cuando tales elementos concurren y, por tanto, se ha adquirido jurídicamente la vivienda antes de dicha fecha, de manera que la mera entrega de cantidades en concepto de arras o señal no permiten acceder a dicho régimen transitorio.

Por último, no hay mención expresa en el régimen transitorio a las cantidades abonadas por la vivienda que constituyó su vivienda habitual hasta el momento de la separación legal o el divorcio, por entender que tal supuesto ya se encuentra incorporado en el supuesto genérico

de adquisición, de manera que lo relevante será la fecha en que adquirió tal vivienda (si es antes de 1 de enero de 2013 podrá aplicar el régimen transitorio con posterioridad al divorcio) y no la fecha en que el divorcio se produjo.

b) Régimen transitorio aplicable en los supuestos de construcción de la vivienda

También resulta posible acceder al régimen transitorio en los supuestos de construcción de la vivienda habitual, tanto por un tercero como en los casos de autopromoción.

El requisito para seguir aplicando la normativa vigente a 31 de diciembre de 2012 es que se hubieran satisfecho cantidades a cuenta al promotor (incluido las cantidades abonadas en concepto de arras o señal) o satisfecho gastos de construcción (honorarios de arquitectos, gastos de estudios geotécnicos, licencia de obra, adquisición del terreno...) con anterioridad a 1 de enero de 2013.

Debe subrayarse que la aplicación del régimen transitorio no finaliza con la terminación de las obras sino que continúa respecto de las cantidades que siga el contribuyente satisfaciendo una vez construida la misma, siempre y cuando se cumplan los requisitos de terminación en plazo, ocupación y residencia efectiva y permanente.

EJEMPLO 18

Un contribuyente ha adquirido en 2011 un terreno que piensa destinar a la construcción de su vivienda. En 2013, año en el que finalizan las obras de construcción, ha satisfecho al constructor 9.000 euros, quedando pendiente de abonar a una entidad financiera un préstamo de 300.000 euros. En 2014 abona 10.000 euros a la entidad financiera.

Determinar el importe de la deducción en dichos ejercicios:

- Deducción en 2013:
 - Cantidades satisfechas: 9.000.
 - Base máxima de deducción: 9.040 euros.
 - Importe de la deducción: $9.000 \times 15\% = 1.350$ euros.
- Deducción en 2014:
 - Cantidades satisfechas: 10.000 euros.
 - Base máxima de deducción: 9.040 euros.
 - Importe de la deducción: $9.040 \times 15\% = 1.356$ euros.

c) Régimen transitorio aplicable en los supuestos de ampliación o rehabilitación de la vivienda

Cuando se trate de obras de rehabilitación de la vivienda habitual, para poder aplicar el régimen transitorio, además de haber adquirido la vivienda habitual antes de 1 de enero de 2013 es necesario cumplir dos requisitos adicionales:

- En relación con tales obras, haber satisfecho cantidades con anterioridad a 1 de enero de 2013.
- Que las obras de ampliación o rehabilitación de la vivienda habitual finalicen antes de 1 de enero de 2017.

d) Régimen transitorio aplicable en los supuestos de realización de obras de adecuación por razones de discapacidad

En los supuestos de realización de obras en la vivienda del contribuyente por razones de discapacidad, existe igualmente la posibilidad de acogerse al régimen transitorio. A tal efecto, deberán cumplirse los siguientes requisitos:

- Que hubiera satisfecho cantidades para la realización de las obras de adecuación con anterioridad a 1 de enero de 2013.
- Que las obras de adecuación terminen antes de 1 de enero de 2017.

Como requisito adicional aplicable en todos los supuestos anteriores, para poder disfrutar del régimen transitorio se exige que el contribuyente hubiera practicado la deducción por inversión en vivienda habitual en relación con las cantidades satisfechas para la adquisición o construcción de dicha vivienda en un periodo impositivo devengado con anterioridad a 1 de enero de 2013.

De esta forma mediante el régimen transitorio se da continuidad a la práctica de las deducciones que ya venían practicándose con anterioridad, y se evita, por ejemplo, el acceso a la deducción respecto de una vivienda adquirida con anterioridad a 1 de enero de 2013, pero que no se habita y, por tanto, no adquiere el carácter de habitual hasta años más tarde.

No obstante, este requisito no se exigirá cuando no se hubiera podido practicar la deducción con anterioridad a 1 de enero de 2013 porque las cantidades invertidas en la nueva vivienda no hubieran superado las cantidades invertidas en viviendas anteriores por las que se practicó la correspondiente deducción, conforme a lo dispuesto en el artículo 68.1.2.^a de esta ley en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2012.

2.1.10.1.2. Deducciones no consolidadas. Cantidades depositadas en cuentas vivienda

Con carácter general debe entenderse que las deducciones por inversión en vivienda pendientes de consolidar a 31 de diciembre de 2012 continúan sometidas a las condiciones previstas al efecto en la normativa en vigor en el momento en que se practicaron. Por tanto, el hecho de que se suprima la regulación de la deducción no exime al contribuyente del cumplimiento de las condiciones a las que las deducciones estuvieran supeditadas. Así, por ejemplo, la deducción practicada en 2012 por la adquisición de una vivienda ese mismo año está condicionada a que transcurra el plazo de residencia de tres años para que la vivienda se considere habitual. En consecuencia, si en el año 2014 se transmite la vivienda en cuestión sin mediar causa que necesariamente exija el cambio de domicilio, se deberá regularizar la deducción correspondiente al ejercicio 2012.

Tal y como se ha señalado previamente las cantidades que se depositen en cuentas vivienda con anterioridad a 1 de enero de 2013 no dan derecho a la aplicación del régimen transitorio. En consecuencia, no es posible practicar deducción por las cantidades que se depositen en cuentas vivienda a partir de esa fecha. De igual modo, si las cantidades depositadas con anterioridad a 1 de enero de 2013 se destinan a una vivienda que se adquiere con posterioridad a esa fecha, las nuevas cantidades invertidas en esta vivienda no dan derecho a deducción.

Las deducciones pendientes de consolidar, es decir, las cantidades depositadas en cuentas vivienda con anterioridad a 1 de enero de 2013 por las que el contribuyente se hubiera practicado deducción, cuando no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años desde la apertura de la cuenta, a partir de 1 de enero de 2013 siguen condicionadas al cumplimiento del requisito a que las deducciones están supeditadas, que no es otro que destinar tales cantidades a la adquisición o rehabilitación de la primera vivienda habitual en el citado plazo de cuatro años.

En caso de que no se cumpla la citada condición, se deberán regularizar las deducciones practicadas, con los correspondientes intereses de demora.

Ahora bien, en este punto el apartado 4 de la disposición transitoria 18.^a de la LIRPF contiene una previsión específica respecto al régimen general de regularización, consistente en permitir que el contribuyente regularice en la declaración correspondiente al ejercicio 2012 las deducciones practicadas hasta el ejercicio 2011, sin intereses de demora.

Por tanto, dado que la posterior adquisición de la vivienda no va a generar derecho a la deducción, se ofrece al contribuyente la posibilidad de regularizar sin intereses las deducciones practicadas en la primera declaración a presentar a partir de la supresión de la deducción.

Si el contribuyente decidiera no regularizar de acuerdo con esta regla especial, se aplicará el régimen general, debiendo por tanto adquirirse la vivienda en el plazo de cuatro años desde la apertura de la cuenta, o regularizar con intereses de demora en caso contrario.

2.1.10.2. Incentivos fiscales a la contratación de empleados

La Ley 3/2012, de 6 de julio, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral, procedente del Real Decreto-Ley 3/2012, de 10 de febrero, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral, ha dado nueva redacción al artículo 43 del TRLIS, incorporando, con efectos desde 12 de febrero de 2012, dos nuevas deducciones en la cuota del impuesto.

Estás deducciones serán aplicables por los contribuyentes del IRPF que realicen actividades en los términos previstos en el artículo 68.2 de la LIRPF.

A continuación se analizan ambas deducciones:

2.1.10.2.1. Deducción por contratación de un trabajador menor de 30 años

Los contribuyentes que contraten a su primer trabajador a través de un contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores, definido en el artículo 4 de la Ley 3/2012, podrán deducir de la cuota íntegra la cantidad de 3.000 euros.

Este tipo de contrato presenta como características básicas las siguientes:

- Puede ser realizado por empresas que tengan menos de 50 trabajadores.
- El contrato se celebrará por tiempo indefinido y a jornada completa. No obstante, a partir de 22 de diciembre de 2013 el contrato también podrá ser a tiempo parcial (modificación introducida por el RDL 16/2013).
- El periodo de prueba será de un año.

2.1.10.2.2. Deducción por contratación de desempleados beneficiarios de prestación contributiva

a) Requisitos:

Para acceder a la deducción deben cumplirse todos y cada uno de los siguientes requisitos:

- Que se trate de un contratos de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores, definido en el artículo 4 de la Ley 3/2012.
- Que la plantilla de la empresa sea inferior a 50 trabajadores en el momento en que concluyan los contratos, resultando de aplicación la deducción respecto de aquellos contratos realizados en el periodo impositivo hasta alcanzar una plantilla de 50 trabajadores.
- El trabajador contratado deberá estar desempleado y ser beneficiario de una prestación contributiva por desempleo durante, al menos, tres meses antes del inicio

de la relación laboral. A estos efectos, el trabajador proporcionará a la entidad un certificado del Servicio Público de Empleo Estatal sobre el importe de la prestación pendiente de percibir en la fecha prevista de inicio de la relación laboral.

- En los doce meses siguientes al inicio de la relación laboral, se debe producir, respecto de cada trabajador contratado, un incremento de la plantilla media total de la entidad en, al menos, una unidad respecto a la existente en los doce meses anteriores.

b) Importe de la deducción:

Se podrá deducir de la cuota íntegra el 50% del menor de los siguientes importes:

- El importe de la prestación por desempleo que el trabajador tuviera pendiente de percibir en el momento de la contratación.
- El importe correspondiente a doce mensualidades de la prestación por desempleo que tuviera reconocida.

2.1.10.2.3. Reglas comunes

Las deducciones anteriores se aplicarán en la cuota íntegra del periodo impositivo correspondiente a la finalización del periodo de prueba de un año exigido en el correspondiente tipo de contrato. Por tanto, aun cuando las normas que regulan estas deducciones tienen efectos en el ejercicio 2012, estas no podrán aplicarse efectivamente hasta el ejercicio 2013.

Ambas deducciones están condicionadas al mantenimiento de la relación laboral durante al menos tres años desde la fecha de su inicio. No obstante, no se entenderá incumplida la obligación de mantenimiento del empleo cuando el contrato de trabajo se extinga, una vez transcurrido el periodo de prueba, por causas objetivas o despido disciplinario cuando uno u otro sea declarado o reconocido como procedente, dimisión, muerte, jubilación o incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez del trabajador.

El trabajador contratado que diera derecho a una de estas deducciones no se computará a efectos del incremento de plantilla ligado a la libertad de amortización aplicable a las empresas de reducida dimensión.

En el supuesto en que el contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores lo sea a tiempo parcial (situación posible a partir de 22 de diciembre de 2013), las deducciones anteriormente descritas se aplicarán de manera proporcional a la jornada de trabajo pactada en el contrato (modificación introducida por el RDL 16/2013).

2.1.10.3. Nueva deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación

La Ley 14/2013 ha aprobado un doble incentivo fiscal en el IRPF con la finalidad de favorecer la captación por empresas (de nueva o reciente creación) de fondos propios procedentes de contribuyentes que, además del capital financiero, aporten sus conocimientos empresariales o profesionales adecuados para el desarrollo de la sociedad en la que invierten (inversor de proximidad o *business angel*) o de aquellos que solo estén interesados en aportar capital (capital semilla). Como se verá a continuación, esta norma pretende incorporar en el IRPF un régimen fiscal favorable a una forma de inversión que se podría denominar capital-riesgo informal.

En concreto, en estos supuestos:

- a) Se tendrá derecho a una deducción en la cuota estatal del IRPF con ocasión de la inversión realizada (art. 68.1 de la LIRPF).
- b) La posterior desinversión, de generar una plusvalía, se declara íntegramente exenta siempre y cuando se reinvierta en otra entidad de nueva o reciente creación (art. 38.2 de la LIRPF).

El análisis detallado de tales incentivos fiscales se ha efectuado a través de la reciente publicación de una monografía sobre la Ley de emprendedores publicada el pasado mes de diciembre (véase RCyT. CEF, núm. 369), por lo que nos remitimos a lo ahí señalado para su análisis en profundidad.

No obstante, de forma genérica, se describen a continuación los elementos esenciales que se han tenido en cuenta en la configuración de la nueva deducción (la exención no tendrá efectos hasta el ejercicio 2016 por lo que no se analiza en este artículo).

2.1.10.3.1. Empresas de nueva o reciente creación

Las empresas «objetivo» son entidades de nueva o reciente creación, es decir, recién constituidas o constituidas hace menos de tres años, que desarrollen una actividad económica con un tamaño, determinado por la cuantía de sus fondos propios, pequeño. Por tanto, se trata de entidades recientemente creadas para ejercer una actividad económica que necesitan la entrada de un socio inversor para poder cumplir con éxito su desarrollo empresarial.

En concreto, deberán cumplirse los siguientes requisitos:

1. Revestir la forma de Sociedad Anónima, Sociedad de Responsabilidad Limitada, Sociedad Anónima Laboral o Sociedad de Responsabilidad Limitada Laboral y no estar admitida a negociación en ningún mercado organizado.

Este requisito debe cumplirse durante todo el periodo de tenencia de la participación.

2. Ejercer una actividad económica que cuente con los medios personales y materiales para el desarrollo de la misma. En ningún caso podrá tratarse de una entidad de mera tenencia de bienes.

Este requisito de no tratarse de una entidad de mera tenencia de bienes deberá cumplirse en todos los periodos impositivos de la entidad concluidos con anterioridad a la transmisión de la participación.

3. El importe de la cifra de los fondos propios de la entidad no podrá ser superior a 400.000 euros en el inicio del periodo impositivo de la misma en que el contribuyente adquiera las acciones o participaciones. Cuando la entidad forme parte de un 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, el importe de los fondos propios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo.
4. Expedir una certificación al contribuyente indicando el cumplimiento de los requisitos señalados anteriormente en el periodo impositivo en el que se produjo la adquisición de las mismas.

2.1.10.3.2. Requisitos de la participación

Las acciones o participaciones deberán adquirirse por el contribuyente bien en el momento de la constitución de la entidad o mediante ampliación de capital efectuada en los tres años siguientes a dicha constitución (no es posible adquisición derivativa) y permanecer en el patrimonio del contribuyente al menos durante tres años y un máximo de doce años (resulta imprescindible que la inversión sea temporal a semejanza del capital-riesgo formal).

Además, el contribuyente junto con la que posean en la misma entidad su cónyuge o cualquier persona unida al contribuyente por parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido, no puede ser, durante ningún día de los años naturales de tenencia de la participación, superior al 40 % del capital social de la entidad o de sus derechos de voto.

Por último, la deducción no resultará de aplicación cuando se trate de una mera reestructuración empresarial, pasando de ejercer una actividad económica a desarrollar la misma a través de una sociedad en cuyo capital participa.

2.1.10.3.3. Importe de la deducción

Cumpléndose los requisitos señalados, el contribuyente podrá practicar una deducción del 20 % sobre una base máxima de deducción (valor de adquisición de las acciones o participaciones) de 50.000 euros anuales y estará formada por el valor de adquisición de las acciones o participaciones suscritas.

No formará parte de la base de deducción:

- El importe de las acciones o participaciones adquiridas con el saldo de la cuenta ahorro-empresa, en la medida en que dicho saldo hubiera sido objeto de deducción.
- Las cantidades satisfechas por la suscripción de acciones o participaciones cuando respecto de tales cantidades el contribuyente practique una deducción establecida por la comunidad autónoma en el ejercicio de las competencias normativas previstas en el actual modelo de financiación autonómico.
- Cuando el contribuyente transmita acciones o participaciones y opte por la aplicación de la exención por reinversión, el importe obtenido en la transmisión de aquellas que sea objeto de reinversión. Es decir, no se podrá practicar deducción por las nuevas acciones o participaciones mientras las cantidades invertidas no superen la citada cuantía.

Esta deducción no afecta a las comunidades autónomas al operar exclusivamente contra la cuota íntegra estatal.

La deducción resultará de aplicación a las inversiones que se efectúen desde la entrada en vigor de la norma: el 29 de septiembre de 2013.

Al respecto debe recordarse que existía hasta la aprobación de esta nueva deducción un incentivo fiscal vinculado a este tipo de empresas (capital-semilla) que fue introducido por el Real Decreto-Ley 8/2011, de 1 de julio, de medidas de apoyo a los deudores hipotecarios, de control del gasto público y cancelación de deudas con empresas y autónomos contraídas por las entidades locales, de fomento de la actividad empresarial e impulso de la rehabilitación y de simplificación administrativa (BOE de 7 de julio), con una configuración diferente (mera exención de la plusvalía generada en el momento de la desinversión).

En la medida en que carece de sentido el mantenimiento de ambos regímenes fiscales, la Ley 14/2013 ha derogado el régimen fiscal aprobado a través del citado real decreto-ley en relación con las inversiones que se efectúen a partir de 29 de septiembre de 2013. Para las inversiones anteriores a dicha fecha se mantiene el mismo mediante la aprobación del régimen transitorio contenido en la disposición transitoria vigésima séptima de la LIRPF.

2.1.10.4. Nueva deducción por inversión de beneficios de actividades económicas

Con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2013, la Ley 14/2013 ha aprobado en el IS una nueva deducción por inversión de beneficios en elementos nuevos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias afectos a actividades.

Teniendo en cuenta que las deducciones establecidas en el IS son igualmente aplicables a los contribuyentes del IRPF que determinen el rendimiento neto de la actividad económica con arreglo al método de estimación directa, la citada Ley 14/2013 ha modificado el artículo 68.2 estableciendo determinadas particularidades para la aplicación de esta deducción en el IRPF.

Debe advertirse que el análisis detallado de este incentivo fiscal se ha efectuado a través de la reciente publicación de una monografía sobre la Ley de emprendedores publicada el pasado mes de diciembre (véase *RCyT*. CEF, núm. 369), por lo que nos remitimos a lo ahí señalado para su análisis en profundidad.

No obstante, de forma genérica, se describen a continuación los elementos esenciales que se han tenido en cuenta en la configuración de la nueva deducción:

2.1.10.4.1. Requisitos para aplicar la nueva deducción

Podrán aplicar la nueva deducción por inversión de beneficios los contribuyentes que cumplan los siguientes requisitos:

1. Determinar el rendimiento neto de su actividad económica con arreglo al método de estimación directa, en cualquiera de sus dos modalidades.
2. Tener la consideración de empresa de reducida dimensión, cumpliendo al efecto los requisitos establecidos en el artículo 108 del TRLIS.
3. Invertir el rendimiento neto de su actividad económica del periodo impositivo en la adquisición de elementos nuevos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas desarrolladas por el contribuyente en el plazo comprendido entre el inicio del periodo impositivo en que se obtienen los rendimientos netos objeto de inversión y la finalización del ejercicio inmediato posterior o, excepcionalmente, de acuerdo con un plan especial de inversión aprobado por la Administración tributaria a propuesta del sujeto pasivo.

A estos efectos se entenderá que los rendimientos netos de actividades económicas del periodo impositivo son objeto de inversión cuando se invierta una cuantía equivalente a la parte de la base liquidable general positiva del periodo impositivo que corresponda a tales rendimientos, sin que en ningún caso la misma cuantía pueda entenderse invertida en más de un activo.

4. Los elementos patrimoniales objeto de inversión deberán permanecer en funcionamiento en el patrimonio del contribuyente, salvo pérdida justificada, durante un plazo de cinco años, o durante su vida útil de resultar inferior.

No obstante, no se perderá la deducción si se produce la transmisión de los elementos patrimoniales objeto de inversión antes de la finalización del plazo señalado

en el párrafo anterior y se invierte el importe obtenido o el valor neto contable, si fuera menor, en los términos establecidos anteriormente.

2.1.10.4.2. Cuantía de la deducción y ejercicio en el que podrá practicarse

La base de la deducción vendrá determinada por el importe de la inversión efectuada en la adquisición de los elementos indicados anteriormente.

No obstante, debe advertirse que existe un límite determinado por el importe de la base liquidable general positiva del ejercicio o del ejercicio anterior que corresponda a los rendimientos netos de actividades económicas.

En el caso concreto del ejercicio 2013, al ser el primer ejercicio de aplicación de la deducción, el límite anteriormente señalado vendrá determinado por el importe de la base liquidable general positiva del ejercicio 2013 que corresponda a los rendimientos netos de actividades económicas de dicho ejercicio.

El porcentaje de deducción es el 10%. No obstante, dicho porcentaje será del 5% cuando el contribuyente hubiera practicado la reducción por inicio de la actividad económica a que se refiere el artículo 32.3 de la LIRPF, la deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla prevista en el artículo 68.4 de la LIRPF o la reducción por creación o mantenimiento de empleo de la disposición adicional vigésima séptima de la LIRPF.

El importe de la deducción así calculada no podrá exceder de la suma de la cuota íntegra estatal y autonómica del periodo impositivo en el que se obtuvieron los rendimientos netos de actividades económicas señalados anteriormente.

En cuanto al ejercicio en el que puede practicarse la deducción, el IRPF no contiene ninguna especialidad, por lo que, con arreglo a lo dispuesto en el TRLIS, la deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al periodo impositivo en que se efectúe la inversión.

A tal efecto, la inversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales, incluso en el supuesto de elementos patrimoniales que sean objeto de los contratos de arrendamiento financiero a los que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre disciplina e intervención de las entidades de crédito. No obstante, en este último caso, la deducción estará condicionada, con carácter resolutorio, al ejercicio de la opción de compra.

Por último, conviene indicar que esta deducción es incompatible con la aplicación de la libertad de amortización, con la deducción por inversiones regulada en el artículo 94 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, y con la Reserva para inversiones en Canarias regulada en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

EJEMPLO 19

Un profesional ha obtenido los siguientes rendimientos netos de actividades económicas y bases liquidables en los ejercicios 2013 y 2014:

	2013	2014
Rendimientos netos actividades económicas	25.000	40.000
Rendimientos de capital inmobiliario	-7.000	4.850
Base liquidable	18.000	44.850

Determinar el importe de la deducción por inversión de beneficios a que tendrá derecho si efectúa una inversión en 2013 de 15.000 euros y en 2014 de 30.000 euros en la adquisición de inmovilizado material nuevo.

Año 2013:

- Cantidad invertida: 15.000.
- Base liquidable que se corresponde con los rendimientos netos de actividades económicas: 18.000.
- Base máxima de deducción: 15.000.
- Deducción: $10\% \times 15.000 = 1.500$ euros.

Año 2014:

- Cantidad invertida: 30.000.
- Base liquidable que se corresponde con los rendimientos netos de actividades económicas [2013 (no consumido) y 2014]: $3.000 + 40.000 = 43.000$.
- Base máxima de deducción: 30.000.
- Deducción: $10\% \times 30.000 = 3.000$ euros.

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

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

2.2.1. Exenciones

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

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

2.2.2. Rendimientos de actividades económicas

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

2.2.2.1. Método de estimación objetiva

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

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

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

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

2.2.2.2. *Prórroga de la reducción por creación o mantenimiento de empleo*

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

De esta forma, al igual que en los ejercicios 2009 a 2013, los contribuyentes que ejerzan actividades económicas cuyo importe neto de la cifra de negocios para el conjunto de ellas sea inferior a 5 millones de euros y tengan una plantilla media inferior a 25 empleados podrán reducir en 2014 en un 20 % el rendimiento neto positivo declarado, minorado en su caso por las reducciones previstas en el artículo 32 de la LIRPF, correspondiente a las mismas, cuando mantengan o creen empleo.

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

2.2.2.3. *Nuevo libro registro para contribuyentes en estimación objetiva*

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

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

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

IAE	Actividad económica
314 y 315	Carpintería metálica y fabricación de estructuras metálicas y calderería.
316.2, 3, 4 y 9	Fabricación de artículos de ferretería, cerrajería, tornillería, derivados del alambre, menaje y otros artículos en metales n.c.o.p.
	.../...

IAE	Actividad económica
.../...	
453	Confección en serie de prendas de vestir y sus complementos, excepto cuando su ejecución se efectúe mayoritariamente por encargo a terceros.
453	Confección en serie de prendas de vestir y sus complementos ejecutada directamente por la propia empresa, cuando se realice exclusivamente para terceros y por encargo.
463	Fabricación en serie de piezas de carpintería, parquet y estructuras de madera para la construcción.
468	Industria del mueble de madera.
474.1	Impresión de textos o imágenes.
501.3	Albañilería y pequeños trabajos de construcción en general.
504.1	Instalaciones y montajes (excepto fontanería, frío, calor y acondicionamiento de aire).
504.2 y 3	Instalaciones de fontanería, frío, calor y acondicionamiento de aire.
504.4, 5, 6, 7 y 8	Instalación de pararrayos y similares. Montaje e instalación de cocinas de todo tipo y clase, con todos sus accesorios. Montaje e instalación de aparatos elevadores de cualquier clase y tipo. Instalaciones telefónicas, telegráficas, telegráficas sin hilos y de televisión, en edificios y construcciones de cualquier clase. Montajes metálicos e instalaciones industriales completas, sin vender ni aportar la maquinaria ni los elementos objeto de instalación o montaje.
505.1, 2, 3 y 4	Revestimientos, solados y pavimentos y colocación de aislamientos.
505.5	Carpintería y cerrajería.
505.6	Pintura de cualquier tipo y clase y revestimientos con papel, tejido o plásticos y terminación y decoración de edificios y locales.
505.7	Trabajos en yeso y escayola y decoración de edificios y locales.

El establecimiento de esta nueva obligación está directamente relacionado con los nuevos supuestos de exclusión para los contribuyentes en estimación objetiva aplicables desde 1 de enero de 2013, que se analizan en el epígrafe 2.1.5.2.1. de este artículo, regulados en el artículo 31.1 de la Ley del Impuesto y en el artículo 32.2 d) del Reglamento del Impuesto.

Dado que para la determinación de los nuevos supuestos de exclusión es necesario tener en cuenta tanto los rendimientos íntegros del año inmediato que procedan de las personas o entidades obligadas a retener, como el volumen total de rendimientos íntegros correspondiente a las activi-

dades en cuestión, incluyendo tanto los procedentes de obligados a retener como de particulares (no obligados a retener), es necesario justificar la cuantía de ambos rendimientos.

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

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

- Número de anotación.
- Fecha.
- En su caso, factura o documento equivalente.
- Concepto.
- Importe.

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

2.2.3. Ganancias y pérdidas patrimoniales

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

Año de adquisición	Coeficiente
1994 y anteriores	1,3299
1995	1,4050
1996	1,3569
	.../...

Año de adquisición	Coficiente
.../...	
1997	1,3299
1998	1,3041
1999	1,2807
2000	1,2560
2001	1,2314
2002	1,2072
2003	1,1836
2004	1,1604
2005	1,1376
2006	1,1152
2007	1,0934
2008	1,0720
2009	1,0510
2010	1,0406
2011	1,0303
2012	1,0201
2013	1,0100

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

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

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

2.2.4. Escala de gravamen

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

Debe recordarse que este gravamen fue introducido por el Real Decreto-Ley 20/2011, con una vigencia limitada a los ejercicios 2012 y 2013 (véase *RCyT*. CEF, núm. 348, marzo 2012). La modificación ahora introducida se limita a extender un ejercicio más la aplicación del gravamen, manteniéndose su regulación en idénticos términos a los anteriores.

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

2.2.5. Gestión del impuesto

En el ámbito de gestión del impuesto se han introducido diversas modificaciones. En primer lugar, como consecuencia de la aparición de las denominadas «cuentas ómnibus» de instituciones de inversión colectiva (IIC), esto es, cuentas registradas a nombre de una comercializadora por cuenta de partícipes. En segundo lugar, estableciendo una nueva declaración informativa para aplicar la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación. Por último, variadas mejoras del sistema de retenciones.

2.2.5.1. Cuentas ómnibus de IIC

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

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

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

de las participaciones del contribuyente en el fondo de inversión, solo los propios partícipes pueden tener la información necesaria.

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

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

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

Es decir, aun cuando el reembolso de participaciones en el fondo de inversión determine una ganancia sometida a retención por importe inferior a 1.600 euros, ello no implicará que el contribuyente no tenga obligación de declarar conforme al artículo 96.21 b) de la LIRPF, dado que la base de retención no refleja la cantidad a integrar en el impuesto.

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

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

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

Así, además de la regla general prevista en el artículo 97.1 del Reglamento del Impuesto, cuando se trate de reembolsos de participaciones en fondos de inversión en los que haya existido más de un registro de las participaciones y ello no permita conocer la cuantía a integrar en la base imponible

del impuesto, es decir, cuando durante el periodo de tenencia de las participaciones los partícipes hayan sido simultáneamente titulares de participaciones homogéneas registradas en otra entidad, o bien se hubiera dado esta circunstancia respecto de participaciones a las que se haya aplicado el régimen de diferimiento previsto, conforme al nuevo apartado 2 del artículo 97, la base de retención será la diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición de las participaciones que figuren en el registro de partícipes de la entidad con la que se efectúe el reembolso, debiendo considerarse reembolsadas las adquiridas en primer lugar de las existentes en dicho registro. Cuando en dicho registro existan participaciones procedentes de aplicación del régimen de diferimiento se estará a las fechas y valores de adquisición fiscales comunicados en la operación de traspaso.

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

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

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

EJEMPLO 20

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

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

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

.../...

.../...

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

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

Base de retención:

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

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

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

En consonancia con lo hasta ahora expuesto, la obligación de suministro de información hasta ahora aplicable a las entidades gestoras, se extiende también a las comercializadoras respecto de

las acciones y participaciones en dichas instituciones incluidas en sus registros de accionistas o partícipes, modificándose a tal efecto el artículo 100.4 de la LIRPF.

Por otra parte, al margen de la normativa fiscal, la Ley 16/2013 ha modificado la Ley 35/2003 (disp. adic. quinta) con la finalidad de que las sociedades gestoras o, en su caso, las entidades comercializadoras informen a los partícipes de los efectos tributarios anteriormente comentados que se originan en el caso de tenencia simultánea de participaciones del mismo fondo en registros de partícipes de más de una entidad.

2.2.5.2. Obligación de información para empresas de nueva o reciente creación

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

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

En relación con la entidad obligada a presentar la declaración:

- Datos de identificación.
- Fecha de constitución.
- Importe de los fondos propios.

En relación con los adquirentes de las acciones o participaciones:

- Nombre y apellidos.
- Número de identificación fiscal.
- Importe de la adquisición.
- Fecha de adquisición.
- Porcentaje de participación.

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

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

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

2.2.5.3. Retenciones

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

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

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

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

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

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

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

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

2.2.5.3.3. Retenciones en relación con la deuda pública con rendimiento mixto

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

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

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

3. ANÁLISIS DE LA DOCTRINA ADMINISTRATIVA

Por último, se ha incorporado en este artículo una relación de las consultas tributarias vinculantes más relevantes evacuadas durante el ejercicio 2013 relativas al IRPF:

3.1. EXENCIONES

3.1.1. Indemnización por despido por causas económicas. V2355/2013, de 16 de julio de 2013 (NFC048566)

Esta consulta versa sobre la aplicación de la exención de la indemnización en caso de despido por causas económicas conforme al artículo 52 c) del ET. La cuantía de la indemnización ascendió a la legalmente establecida y el despido se realizó sin acudir a acto de conciliación ante el SMAC.

La contestación señala que la indemnización obtenida por el trabajador por la extinción de su relación laboral por causas objetivas del artículo 52 c) del ET, estará exenta del impuesto con el límite establecido con carácter obligatorio en el ET para el despido improcedente (33 días por año de servicio con un máximo de 24 mensualidades, según la nueva redacción del art. 56.1 del ET, aplicable a los contratos suscritos a partir de 12 de febrero de 2012, y, para contratos formalizados con anterioridad a 12 de febrero de 2012, los límites previstos en la citada disp. trans. quinta de la Ley 3/2012).

3.1.2. Indemnización por despido de deportistas profesionales. V1197/2013, de 9 de abril de 2013 (NFC047491)

En esta consulta se plantea la aplicación de la exención de la indemnización recibida como consecuencia del despido, declarado improcedente, de un deportista profesional.

En los supuestos de despido o cese en el ámbito de la relación laboral especial de los deportistas profesionales, la Dirección General de Tributos (DGT) ha venido considerando que, al no existir ningún límite, ni mínimo ni máximo, de carácter obligatorio respecto a las indemnizaciones de los deportistas profesionales, la totalidad de las indemnizaciones satisfechas por despido o cese estaban plenamente sometidas al impuesto y a su sistema de retenciones a cuenta.

Ahora bien, el Tribunal Supremo en Sentencias de 18 de noviembre de 2009, 19 de julio y 4 de noviembre de 2010 (entre otras) ha sentado jurisprudencia respecto al tratamiento tributario en el IRPF de la indemnización por despido improcedente de los deportistas profesionales, sentencias en las que llega a concluir que «en la relación laboral de los deportistas, sí existe un límite mínimo de indemnización garantizado al trabajador, siendo este límite el que sirve a efectos del Impuesto de la Renta para reconocer la exención parcial. (...). En consecuencia la indemnización mínima por despido improcedente prevista en el artículo 15 del Real Decreto 1006/1985 debe considerarse en todo caso exenta de tributación en el impuesto...».

En consecuencia, la DGT concluye que la indemnización mínima por despido improcedente prevista en el artículo 15 del Real Decreto 1006/1985 (dos mensualidades) está incluida en el ámbito de la exención que se recoge en el artículo 7 e) de la LIRPF.

3.1.3. Premio de la ONCE derivado de un juego celebrado en 2001 y cobrado en 2013. V0655/2013, de 4 de marzo de 2013 (NFC046574)

El consultante resultó agraciado en 2001 con el premio especial del cupón de fin de semana de la ONCE consistente en cantidades de dinero a percibir ese mismo año y en años sucesivos hasta el 2025, planteándose en la consulta si las cantidades derivadas del premio referido que se perciban a partir de 1 de enero de 2013 estarán exentas del impuesto.

La contestación establece que aun cuando desde 1 de enero de 2013 se ha suprimido la exención relativa a los premios de loterías [letra ñ) de la LIRPF], en el presente caso el premio objeto de consulta deriva de la celebración en 2001 de una de las modalidades de juegos autorizadas a la ONCE, por lo que deberá aplicarse la normativa vigente en el ejercicio en que se produjo la alteración patrimonial (ejercicio 2001), siendo irrelevante a estos efectos la forma de pago del mismo (en el mismo ejercicio o como en el presente caso a lo largo de varios años).

Por tanto, las cantidades que como consecuencia de dicho premio se perciban en 2013 no tendrán trascendencia fiscal para el contribuyente en el IRPF de dicho ejercicio ni estarán sujetas al gravamen especial sobre determinados premios y apuestas al derivar de un juego celebrado antes de 1 de enero de 2013.

3.1.4. Trabajos realizados en el extranjero. Andorra. V0666/2013, de 4 de marzo de 2013 (NFC046997)

En esta consulta se analiza la consideración del Principado de Andorra como paraíso fiscal a efectos de la aplicación de la exención por trabajos realizados en el extranjero prevista en el artículo 7 p) de la LIRPF.

Al respecto, la contestación indica que si bien el Principado de Andorra figura en el artículo 1 del Real Decreto 1080/1991 (lista de países o territorios considerados como paraísos fiscales), el 10 de febrero de 2011 ha entrado en vigor el Acuerdo entre el Reino de España y el Principado de Andorra para el intercambio de información en materia fiscal, el cual, en el apartado 4 del artículo 12, dispone:

«4. El Principado de Andorra dejará de considerarse uno de los territorios a los que se hace referencia en el apartado 1 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, de 29 de noviembre de 2006, en la fecha en la que el presente Acuerdo surta efectos. En este sentido, la fecha en la que el Acuerdo surte efectos es aquella en la que entra en vigor.»

Por tanto, el Principado de Andorra ha dejado de considerarse paraíso fiscal desde el 10 de febrero de 2011. De acuerdo con lo anterior, podrá entenderse cumplido este requisito respecto de las retribuciones correspondientes a los trabajos que se hayan realizado en el Principado de Andorra a partir de 10 de febrero de 2011. En consecuencia, la aplicación de la exención regulada en el artículo 7 p) de la LIRPF dependerá del cumplimiento, según lo indicado, de todos los requisitos mencionados.

3.1.5. Prestación por maternidad procedente de la Seguridad Social. No aplicación de la exención. V3163/2013, de 24 de octubre de 2013 (NFC049412)

Se pregunta si las prestaciones públicas por maternidad de la Seguridad Social se encuentran exentas en el IRPF.

La contestación es negativa. Las prestaciones públicas del régimen general de la Seguridad Social por el concepto de «maternidad» no estarán exentas del impuesto dado que no están comprendidas en ninguno de los supuestos de exención contenidos en el artículo 7 de la LIRPF.

3.1.6. Prestación por desempleo percibida en pago único. Cambio de actividad. V2792/2013, de 20 de septiembre de 2013 (NFC049058)

La persona consultante percibió en 2012 del Servicio Público de Empleo Estatal una prestación de desempleo en pago único, cuyo importe se destinó a la creación de una comunidad de bienes dedicada al comercio al por menor.

Se plantea si disolver la citada comunidad y pasar a ejercer otra actividad económica a título individual conlleva la pérdida de la exención de la prestación por desempleo.

En la contestación se indica que la citada exención está condicionada, en caso de un trabajador autónomo, al mantenimiento durante cinco años de la actividad, pero no exige que la actividad desarrollada sea la misma durante este periodo.

Por ello, si se ejerce una actividad económica (ya sea a título individual o a través de una entidad en régimen de atribución de rentas) durante el plazo de cinco años no se perdería la exención prevista en la normativa del impuesto para las prestaciones de desempleo percibidas en pago único, en la medida en que no exista interrupción en el desarrollo de una actividad económica.

3.2. RENDIMIENTOS DEL TRABAJO

3.2.1. Ayuda económica del programa PREPARA. V2739/2013, de 17 de septiembre de 2013 (NFC049015)

Esta consulta indica que la ayuda económica regulada en el programa PREPARA –el 75 % del IPREM mensual, hasta un máximo de seis meses, cuando la persona solicitante careciera de rentas de cualquier naturaleza superiores en cómputo mensual al 75 % del salario mínimo interprofesional, excluida la parte proporcional de dos pagas extraordinarias– tiene la consideración, a efectos del IRPF, de rendimientos del trabajo.

3.2.2. Utilización de vivienda con anterioridad a 4 de octubre de 2012. V1266/2013, de 15 de abril de 2013 (NFC047556)

El consultante viene obteniendo con anterioridad al 4 de octubre de 2012 rendimientos del trabajo en especie derivados de la utilización de una vivienda arrendada. En noviembre de 2012 se produce un cambio de vivienda, cuyo arrendamiento también es satisfecho por la empresa.

Se plantea cómo debe valorarse la utilización de la vivienda en 2013.

Al respecto debe analizarse la posible aplicación durante el periodo impositivo 2013 del régimen transitorio previsto en la disposición transitoria vigésima cuarta de la LIRPF. En particular, la cuestión estriba en determinar si es de aplicación el régimen transitorio cuando, existiendo continuidad en la percepción de rendimientos del trabajo en especie derivados de la utilización de vivienda, se produce un cambio de vivienda a partir de 4 de octubre de 2012.

El criterio de la DGT es que la finalidad del régimen transitorio es dar continuidad durante el ejercicio año 2013 a la regla de valoración aplicable hasta 31 de diciembre de 2012 relativa a la retribución en especie derivada de la utilización de vivienda en aquellos casos en los que exista una continuidad en el pago de tales retribuciones, por lo que cabe concluir que en el caso planteado resulta de aplicación el citado régimen transitorio.

En consecuencia, la retribución en especie derivada de la utilización de la vivienda arrendada en noviembre de 2012 se podrá seguir valorando durante el ejercicio 2013 por la regla de valoración aplicable hasta 31 de diciembre de 2012 a este tipo de retribuciones, es decir, en función del valor catastral de la vivienda.

3.3. RENDIMIENTOS DEL CAPITAL INMOBILIARIO

3.3.1. Cesión de inmueble a entidad vinculada. V3278/2013, de 8 de noviembre de 2013 (NFC049586)

Una parte de la vivienda habitual de la que es propietario el consultante es utilizada para el desarrollo de la actividad económica de una sociedad limitada. Dicha sociedad cuyo accionista único es el consultante no satisface ninguna renta por el uso de la vivienda.

Al tratarse de una operación vinculada, según lo previsto en el artículo 41 de la LIRPF, la valoración de la cesión del uso de la parte de la vivienda que corresponda se efectuará por su valor normal de mercado, entendiéndose por este la contraprestación que se acordaría entre sujetos independientes. Por ello dicha renta se calificará como rendimiento íntegro del capital inmobiliario debiendo consignarse en la declaración del IRPF del consultante.

3.4. RENDIMIENTOS DEL CAPITAL MOBILIARIO

3.4.1. Entidad en atribución de rentas. Socio que no realiza actividad. V3400/2013, de 21 de noviembre de 2013 (NFC049714)

La consulta se refiere a una sociedad civil que tributa por el método de estimación directa, en la que uno de los socios no desarrolla tras su jubilación a partir de 2009 ninguna actividad

económica en la sociedad. A dicho socio se le entrega una cantidad correspondiente al 50 % del beneficio obtenido por la sociedad.

La contestación señala que si solo algunos de los comuneros o socios desarrollaran la actividad económica, estos deberán imputarse la totalidad de los rendimientos derivados de la actividad económica desarrollada. Por lo que respecta al socio que no desarrolla las funciones inherentes a la titularidad de la actividad económica, las cantidades satisfechas a este no tendrían la naturaleza de rendimientos procedentes de la actividad económica, al no derivarse de una actividad económica desarrollada por él, sino de rendimientos del capital. Teniendo en cuenta que lo que cede el socio es su parte correspondiente al negocio, las cantidades efectivamente satisfechas tendrán a efectos del IRPF la calificación de rendimientos del capital mobiliario de los previstos en el artículo 25.4 c) de la LIRPF: Rendimientos derivados del arrendamiento de negocios, a integrar en la base imponible general por aplicación del artículo 48 de la LIRPF.

Correlativamente y por lo que respecta a la socia que desarrolla la actividad económica imputándose la totalidad de los rendimientos de la actividad, las cantidades efectivamente satisfechas al otro socio tendrán, en caso de que el rendimiento de la actividad económica se determine mediante el método de estimación directa, lo que es el caso, el carácter de gastos deducibles para la obtención de los ingresos de la actividad económica realizada, estando sometidos dichos pagos a retención en los términos establecidos en el artículo 75 del Reglamento del Impuesto.

3.4.2. Participaciones preferentes. Proceso de arbitraje y laudo estimatorio. V3085/2013, de 17 de octubre de 2013 (NFC048928)

Esta consulta analiza la tributación de los titulares de participaciones preferentes afectados por la recompra obligatoria de sus valores por la entidad emisora y la suscripción simultánea obligatoria de acciones por el cliente, y que habiendo acudido al proceso de arbitraje, han obtenido un laudo estimatorio.

El laudo establece que la liquidación definitiva a favor del cliente se realizará por diferencia entre la cantidad máxima a restituir fijada en el laudo y el valor de cotización de las acciones del día anterior a la fecha de firma del convenio arbitral (si el cliente sigue siendo titular de las acciones suscritas) o el importe de venta de las acciones (si el cliente las ha vendido antes de la firma del convenio).

Según la DGT, el laudo supone que no tendrán efectos tributarios la recompra de valores y la suscripción simultánea de acciones, ni la venta de acciones realizada antes de la firma del convenio arbitral. Por tanto, el cliente no computará resultado alguno derivado de tales operaciones.

En consecuencia, se generará un rendimiento del capital mobiliario obtenido por la cesión a terceros de capitales propios, por la diferencia entre la cantidad máxima a restituir fijada en el laudo y el valor de suscripción o adquisición de los valores iniciales.

Dicho rendimiento del capital mobiliario negativo se imputará al periodo impositivo en que la cantidad a restituir sea exigible por su perceptor y constituirá renta del ahorro.

Congruentemente con todo lo anterior, si las acciones recibidas no se vendieron antes de la firma del convenio, a efectos de posteriores transmisiones, se considerarán adquiridas en la fecha de firma del convenio arbitral y su valor de adquisición será el fijado en el convenio.

3.5. RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

3.5.1. Imputación temporal de derechos de autor. V3093/2013, de 17 de octubre de 2013 (NFC049403)

La cuestión plateada es la compatibilidad del criterio de imputación temporal de cobros y pagos con la regla espacial prevista para la imputación temporal de los derechos de autor.

La DGT entiende que si el consultante ha optado por la imputación temporal de sus rendimientos de la actividad económica con arreglo al criterio de cobros y pagos, ello no impide que por aplicación del artículo 7.3 del RIRPF, en el supuesto de rendimientos derivados de la cesión de la explotación de derechos de autor, los anticipos a cuenta que se perciban se puedan imputar a medida que los mismos se vayan devengando.

3.5.2. Derechos de propiedad intelectual procedentes de una actividad económica en cuyo ejercicio se ha cesado. V2892/2013, de 1 de octubre de 2013 (NFC049204)

En el desarrollo de una actividad económica (coreografía) el consultante creó una coreografía que le genera derechos de propiedad intelectual por las sucesivas representaciones de la obra.

En la contestación se indica que los rendimientos procedentes de la cesión del derecho a representar o ejecutar las obras coreográficas creadas en el ejercicio de la actividad constituyen rendimientos de actividades económicas.

Una vez cesada la actividad, las cantidades que perciba la consultante por las representaciones que puedan hacerse por terceros cesionarios (a quienes se ha cedido el derecho a representar o ejecutar la obra coreográfica creada) mantendrán la consideración de rendimientos de actividades económicas (profesionales), ya que los ingresos se generan por una obra artística producida en el ejercicio de la profesión y, por tanto, se cumplen las características que el artículo 27.1 de la Ley del Impuesto exige a los rendimientos de actividades económicas (profesionales y empresariales).

Ahora bien, aunque se sigan percibiendo rendimientos de actividades económicas, la consultante al no ejercer ya la actividad no estará obligada a darse de alta en el censo de empresarios y profesionales, ni cumplir las obligaciones formales exigidas en el IRPF a estos colectivos (libros registros, pagos fraccionados, etc.).

3.5.3. Arrendamiento de inmuebles como actividad económica. Requisito de persona y local. Baja por maternidad y enfermedad. V3246/2013, de 5 de noviembre de 2013 (NFC049559)

Se pregunta si la baja por maternidad y enfermedad de la empleada conlleva el incumplimiento de los requisitos establecidos para considerar el arrendamiento de inmuebles como actividad económica.

Esta cuestión es resuelta por la DGT considerando que la exigencia de jornada completa debe entenderse cumplida en el caso consultado, ya que la trabajadora ha sido contratada a jornada completa, con independencia de que de forma temporal pueda estar en situación de baja por maternidad o enfermedad.

3.5.4. Deducibilidad de varios servicios que figuran en única factura. V3471/2013, de 27 de noviembre de 2013 (NFC049785)

El consultante es una persona física que ejerce una actividad económica y que tiene contratado un servicio de telecomunicaciones cuya factura incluye de forma global los gastos de teléfono fijo, los de teléfono móvil y los de conexión a internet, sin especificar la parte que corresponde a cada gasto. La actividad económica se ejerce en un inmueble que no se destina exclusivamente al desarrollo de dicha actividad. Se pregunta sobre la deducibilidad de tales gastos.

El criterio de la DGT al respecto es que los gastos derivados de los suministros contratados en el inmueble (agua, luz, calefacción, teléfono, conexión a internet, etc.) solamente serán deducibles cuando los mismos se destinen exclusivamente al ejercicio de la actividad, no pudiendo aplicarse, en este caso, la misma regla de prorrateo que se aplicará a los gastos derivados de la titularidad o del arrendamiento de dicho inmueble.

En consecuencia, los gastos derivados de un servicio de telecomunicaciones que incluye conexión a internet, teléfono fijo y teléfono móvil serán deducibles en la determinación del rendimiento neto de la actividad económica de su titular en la medida en que todas las líneas asociadas al mencionado servicio se utilicen exclusivamente en el desarrollo de la misma.

3.5.5. Aplicación del límite excluyente del método de estimación objetiva por rendimientos íntegros. Varias actividades. V0159/2013, de 21 de enero de 2013 (NFC046364)

En esta consulta se analiza la aplicación de los nuevos límites excluyentes del método de estimación objetiva cuando se realizan dos actividades (epígrafe 504.7 del IAE y epígrafe 699 del IAE) encontrándose solamente una de ellas incluida en el ámbito de la nueva limitación.

En la contestación se indica que este nuevo límite se deberá aplicar simultáneamente al límite general por volumen de rendimientos íntegros, establecido en 450.000 euros, de tal manera que el nuevo límite sería de aplicación solo a una de las actividades desarrolladas por el consultante, la incluida en el epígrafe 504.7 del Impuesto sobre Actividades Económicas, que se encuentra entre las actividades recogidas por el artículo 95.6 del RIRPF.

Si los rendimientos íntegros que procedan de personas obligadas a retener o ingresar a cuenta de la actividad incluida en el epígrafe 504.7 del Impuesto sobre Actividades Económicas superarán en el año anterior 225.000 euros, quedaría excluido del ámbito de aplicación de la estimación objetiva.

En el caso de que los rendimientos íntegros indicados en el párrafo anterior superasen 50.000 euros pero no superasen 225.000, quedaría excluido del ámbito de aplicación del método si el importe obtenido de estas personas representase más del 50 % del volumen total de rendimientos íntegros de la misma.

En estos supuestos deberá cumplirse el límite conjunto por volumen de rendimientos íntegros para todas las actividades a las que sea de aplicación el método de estimación objetiva de 450.000 euros (en el presente caso, para la aplicación de este límite deberá tenerse en cuenta tanto la actividad incluida en el epígrafe 504.7 del IAE como la incluida en el epígrafe 699 del IAE).

3.5.6. Aplicación del límite excluyente del método de estimación objetiva por rendimientos íntegros. Procedencia de los rendimientos. V2887/2013, de 1 de octubre de 2013 (NFC049199)

El consultante ejerce la actividad de albañilería y pequeños trabajos de construcción, epígrafe 501.3 del Impuesto sobre Actividades Económicas, determinando el rendimiento neto por el método de estimación objetiva. La facturación se realiza a particulares o a comunidades de propietarios, aunque el pagador de las mismas es una entidad de seguros, que es la que encarga los trabajos.

Habida cuenta de la configuración del nuevo límite excluyente del método de estimación objetiva, es preciso concretar cuándo los rendimientos proceden de un obligado a retener o a ingresar a cuenta, por ser este el destinatario de los servicios, y cuándo proceden de no obligados. Es decir, se debe determinar quién se considera como destinatario del servicio prestado.

A este respecto, se debe considerar como destinatario del servicio prestado a aquel para quien el empresario realiza la prestación de servicios y que ocupa la posición de acreedor en la obligación (relación jurídica) en la que el referido empresario es deudor y de la que el citado servicio constituye la prestación.

Según el concepto generalmente admitido por la doctrina, por obligación debe entenderse el vínculo jurídico que liga a dos (o más) personas, en virtud del cual una de ellas (deudor) queda

sujeta a realizar una prestación (un cierto comportamiento) a favor de otra (acreedor) correspondiendo a este último el poder (derecho de crédito) para pretender tal prestación.

Cuando no resulte con claridad de los contratos suscritos, se considerará que las operaciones se realizan para quienes, con arreglo a derecho, están obligados frente al que presta el servicio a efectuar el pago de la contraprestación.

Por tanto, se debe considerar que cuando quien contrata los servicios y posteriormente los paga es una entidad de seguros, la entidad aseguradora será la que esté obligada a practicar la correspondiente retención o ingreso a cuenta.

Por el contrario, cuando es el propio asegurado quien contrata los servicios, los cuales se facturan directamente al asegurado y se abonan por el mismo, solicitándose, posteriormente, el reembolso del mismo, la entidad aseguradora no estará obligada a practicar retención a cuenta del impuesto, ya que la entidad realiza una operación de simple mediación de pago, pues cabe entender que se limita a abonar una cantidad por cuenta y orden de un tercero que ha contratado el servicio prestado, sin perjuicio de que la retención deba practicarse, en su caso, por el asegurado en los supuestos en que se trate de obligado a retener o a ingresar a cuenta, como sería en los casos de entidades jurídicas, incluidas las comunidades de propietarios o de personas físicas que ejerzan actividades económicas, cuando satisfagan rentas en el ejercicio de las mismas. No debiéndose, en este caso, practicar retención cuando el asegurado sea una persona física que satisface la renta como un gasto realizado en su ámbito particular.

3.5.7. Aplicación del límite excluyente del método de estimación objetiva por rendimientos íntegros. Imputación temporal de los rendimientos computables. Anticipos. V2983/2013, de 7 de octubre de 2013 (NFC049309)

La cuestión planteada tiene por objeto determinar si los anticipos a cuenta recibidos por servicios que se van a prestar en el ejercicio siguiente deben computarse a efectos del nuevo límite excluyente del método de estimación objetiva.

Al respecto, la DGT considera que los rendimientos íntegros que deben computarse para delimitar el ámbito de aplicación del método de estimación objetiva por volumen de rendimientos íntegros serán los que, de acuerdo con el criterio de imputación temporal seguido por el contribuyente, se tengan en cuenta para la determinación de su rendimiento neto, pues será en dicho periodo impositivo cuando se deberían anotar en el libro registro de ingresos.

Es decir, si no se hubiese optado por el criterio de cobros y pagos, el importe total de la factura emitida por el anticipo se tendría en consideración en el periodo impositivo en que se preste el servicio, mientras que si se hubiese optado por el criterio de cobros y pagos, el importe del anticipo se computaría dentro de los rendimientos íntegros del periodo impositivo en que este anticipo se hubiese percibido.

3.5.8. Reducción por creación o mantenimiento de empleo. Suspensión temporal del contrato de trabajo y de reducción temporal de la jornada. V1762/2013, de 29 de mayo de 2013 (NFC048041)

La cuestión planteada se centra en la forma de cómputo de la plantilla media en el caso de la suspensión del contrato de trabajo por causas previstas en los apartados 1 y 3 del artículo 47 del ET y la reducción de jornada prevista en el apartado 2 de dicho artículo.

En el caso concreto planteado debe tenerse en cuenta que el artículo 203 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, y en el mismo sentido los apartados 2 y 3 del artículo 208, consideran en situación de desempleo total o parcial los supuestos de suspensión temporal de contrato o reducción temporal de jornada del artículo 47 del citado ET.

La consideración del trabajador afectado por dichas medidas como trabajador en situación de desempleo determina que no se compute a efectos del cálculo de la plantilla media anual a dicho trabajador por la parte del año en que se encuentre en la citada situación de suspensión temporal de contrato. Asimismo y en caso de la referida reducción de jornada, deberá considerarse como jornada correspondiente al trabajador la jornada reducida, por la parte del año a la que se extienda la reducción.

3.6. GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES

3.6.1. Intereses de demora por periodos no superiores a un año. V0459/2013, de 15 de febrero de 2013 (NFC046663)

En esta consulta la DGT mantiene la tradicional distinción entre intereses remuneratorios e intereses indemnizatorios, reiterando la calificación de estos últimos como ganancia patrimonial, y señalando como novedad que a partir de 1 de enero de 2013 los intereses indemnizatorios que indemnicen un periodo no superior a un año formarán parte de la renta general.

3.6.2. Tratamiento de las ganancias patrimoniales procedentes de juego *on-line*. V3112/2013, de 18 de octubre de 2013 (NFC049435)

Esta consulta aborda el tratamiento en el impuesto de los resultados positivos o negativos procedentes del juego *on-line*.

En primer lugar, tales resultados se califican como ganancias o pérdidas patrimoniales, no pudiendo computarse como pérdidas patrimoniales las debidas al juego obtenidas en el periodo impositivo que excedan de las ganancias obtenidas en el juego en el mismo periodo.

Respecto al cómputo de las pérdidas y ganancias patrimoniales, se señala que tal cómputo se establece a un nivel global, en cuanto a las obtenidas por el contribuyente a lo largo de un mismo periodo impositivo y en relación estricta con los importes ganados o perdidos en las apuestas o juegos.

En cuanto a la imputación temporal se deben tener en cuenta las ganancias y pérdidas obtenidas en el ejercicio, resultando irrelevante, a estos efectos, si el contribuyente ha retirado o no cantidades de la cuenta abierta con el operador de juego *on-line*.

Por otra parte, a efectos de la liquidación del impuesto, las ganancias que excedan de las pérdidas formarán parte de la renta general, procediendo su integración y compensación en la base imponible general.

3.6.3. Compensación de una aerolínea por cancelación de un vuelo. V2815/2013, de 24 de septiembre de 2013 (NFC049081)

La cantidad percibida de una aerolínea como indemnización o compensación por la cancelación de un vuelo constituye una ganancia patrimonial. Se imputará al periodo impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial, y se integrará como renta general del periodo impositivo.

3.6.4. Ayudas del Plan PIVE para la adquisición de vehículos. V3286/2013, de 7 de noviembre de 2013 (NFC049598)

La obtención de la ayuda pública del «Programa de Incentivos al Vehículo Eficiente (PIVE-2)» para la adquisición de un vehículo constituye para el beneficiario una ganancia patrimonial. El importe de dicha ganancia será –al no tratarse de una transmisión, pues lo que se exige es que el adquirente acredite la baja definitiva en circulación del vehículo en el Registro de Vehículos de la Dirección General de Tráfico– la cuantía dineraria de la subvención obtenida, formando parte de la renta general.

Por lo que respecta a la posibilidad de computar una pérdida patrimonial como consecuencia de la entrega del vehículo usado para desguace, al tratarse el vehículo de un bien de consumo duradero, no procederá computar una pérdida patrimonial en la medida en que la pérdida de valor del vehículo venga dada por su utilización normal.

3.7. DEDUCCIONES

3.7.1. Deducción por inversión en vivienda habitual. Régimen transitorio. Contribuyente que se traslada al extranjero y regresa a España a partir de 2013. V1155/2013, de 9 de abril de 2013 (NFC047437)

La consulta trata sobre la posibilidad de aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual por parte de un contribuyente que traslada su residencia a Brasil y posteriormente regresa a España.

El criterio de la DGT al respecto es que desde el momento en que el contribuyente deje de residir en la vivienda, por fijar su nueva residencia en Brasil, incumplirá uno de los requisitos para la práctica de la deducción, por lo que no podrá aplicar la misma por las cantidades que, a partir de dicho momento, satisfaga para la adquisición de la vivienda.

En cuanto a la posibilidad de aplicar la deducción a partir de que establezca de nuevo su residencia habitual en la vivienda, a su regreso a España, se deberá atender al cumplimiento de los requisitos legalmente establecidos para la aplicación del régimen transitorio, esto es, tratarse de un contribuyente por el IRPF que haya adquirido su vivienda habitual con anterioridad a 1 de enero de 2013 y que haya practicado la deducción por inversión en vivienda habitual en relación con las cantidades satisfechas para la adquisición de dicha vivienda en un periodo impositivo devengado con anterioridad a 1 de enero de 2013, salvo que hubiera resultado de aplicación lo dispuesto en el artículo 68.1.2.º de la LIRPF en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2012.

3.7.2. Deducción por doble imposición internacional. Dividendos. V2337/2013, de 15 de julio de 2013 (NFC048548)

En esta consulta se analiza la eliminación de la doble imposición en relación con unos dividendos procedentes de Dinamarca.

Tales dividendos, que tendrán la consideración de rendimientos del capital mobiliario conforme lo previsto en el artículo 25.1 a) de la LIRPF, tendrán derecho a la aplicación de la exención de 1.500 euros regulada en el artículo 7 y) de la LIRPF.

En cuanto al impuesto soportado en Dinamarca, la eliminación de la doble imposición, al no estar en vigor el Convenio con Dinamarca, se realizará atendiendo únicamente a lo previsto en la legislación interna española.

Eso sí, cuando se hayan obtenido dividendos procedentes del extranjero y solo una parte de ellos esté efectivamente sometida a tributación en España como consecuencia de la exención establecida en el artículo 7 y) de la LIRPF, para calcular la deducción por doble imposición internacional del artículo 80 de la LIRPF los importes a considerar serán:

- a) La parte de los dividendos percibidos del extranjero que esté efectivamente sometida a tributación en España, que será el resultado de minorar su importe en la parte proporcional de la exención regulada en el artículo 7 y) de la LIRPF que les corresponda.
- b) El impuesto efectivamente satisfecho en el extranjero que corresponda a los dividendos obtenidos en el extranjero, sin que dicho impuesto deba minorarse en la misma proporción que los dividendos hayan resultado exentos.

3.8. GESTIÓN DEL IMPUESTO

3.8.1. Retenciones. Rendimientos del trabajo abonados por el FOGASA. V2651/2013, de 5 de septiembre de 2013 (NFC048950)

Se pregunta si en relación con el importe de los rendimientos del trabajo percibidos del FOGASA, satisfechos en un ejercicio posterior al que fueron exigibles por el trabajador a su empresa, procede incluir alguna cantidad en concepto de retenciones.

La contestación indica, en primer lugar, que el FOGASA es un sujeto obligado a practicar retenciones o ingresos a cuenta del impuesto en cuanto satisfaga rentas sometidas a esta obligación. Entre las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta se encuentran los rendimientos del trabajo [art. 75.1 a) del RIRPF].

Si el importe satisfecho por el FOGASA en determinado ejercicio lo ha sido como consecuencia de una previa resolución adoptada por el mismo ese mismo año, desde el punto de vista del obligado a retener (el FOGASA), la prestación que ha satisfecho no constituye un atraso, por lo que el tipo de retención debe determinarse de acuerdo con el procedimiento general regulado en los artículos 82 y siguientes del RIRPF, sin que resulte aplicable el tipo fijo establecido para los atrasos. Asimismo, debe tenerse en cuenta el límite cuantitativo excluyente de la obligación de retener que se recoge en el artículo 81.1 del RIRPF, cuya aplicación, en este caso, habrá dado lugar a que no se practique retención.

Por tanto, la consultante no podrá incluir en su declaración ninguna cantidad en concepto de retenciones sobre el importe que le ha abonado el FOGASA.

3.8.2. Retenciones. Dividendos con derecho a aplicar la deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla. V1763/2013, de 29 de mayo de 2013 (NFC048042)

Los hechos se refieren a una entidad domiciliada en Ceuta cuyo objeto social comprende actividades de diversa índole que se realizan exclusivamente en Ceuta y su campo exterior, territorio en el que opera efectiva y materialmente, y que no realiza actividad económica alguna fuera de Ceuta.

En el año 2012 los administradores de la entidad consultante tuvieron conocimiento de la existencia de una cuenta bancaria abierta en 1980 en una entidad financiera situada fuera de Ceuta que no había tenido movimiento alguno en los últimos años y cuya titularidad corresponde a la entidad consultante. Como consecuencia de lo anterior, la entidad consultante ha cancelado la cuenta, ha reflejado contablemente su saldo y ha regularizado su situación tributaria respecto del citado saldo.

Se pregunta sobre el porcentaje de retención a los dividendos correspondientes al resultado del ejercicio 2012 que distribuya la entidad consultante.

En la contestación se indica que para aplicar la reducción a la mitad del porcentaje de retención aplicable a los dividendos objeto de consulta se exige que la entidad que los reparta opere efectiva y materialmente en Ceuta o Melilla, y que tenga el domicilio y objeto social exclusivo en dichas ciudades, sin que estas circunstancias queden desvirtuadas por el hecho de haber reflejado en la contabilidad de la entidad consultante el saldo de la cuenta bancaria de la que se ha tenido conocimiento en 2012.

En consecuencia, el porcentaje de retención a cuenta del IRPF aplicable a los dividendos que correspondientes al resultado del ejercicio 2012 que distribuya la entidad consultante será el 9,5%. Este porcentaje será del 10,5% para los dividendos cuyo reparto se acuerde en 2012 y 2013.

3.8.3. Obligación de declarar preferentes. Rendimientos del capital mobiliario negativos. V3164/2013, de 24 de octubre de 2013 (NFC049413)

La cuestión planteada tiene por objeto determinar si existe obligación de declarar en el supuesto de obtención de un rendimiento íntegro negativo del capital mobiliario conforme al artículo 25.2 de la LIRPF procedente del canje de unos valores por importe de 39,20 euros, habiéndose obtenido rendimientos íntegros del trabajo inferiores a 22.000 euros anuales.

El criterio de la DGT sobre esta cuestión es que la obtención de rendimientos del capital mobiliario negativos como consecuencia de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de valores, cuando además se obtienen rendimientos íntegros del trabajo por importe inferior a 22.000 euros (partiendo de la premisa de que se trata de rendimientos sometidos a retención procedentes de un único pagador no sujetos a un tipo fijo de retención y que no se obtienen otras rentas), no determina la obligación de declarar, siempre que no se dé alguna de las circunstancias a que se refiere el apartado 4 del artículo 96 de la LIRPF.

3.8.4. Obligación de declarar. Pensiones. V3364/2013, de 14 de noviembre de 2013 (NFC049656)

El consultante percibe una pensión de jubilación en España por importe de 20.000 euros anuales aproximadamente. Por otra parte, igualmente percibe una pensión de jubilación por el tiempo trabajado en Francia, en torno a 829 euros al año.

Se pregunta si existe obligación de declarar.

Conforme al artículo 96.3 a).1.º de la Ley del Impuesto, el consultante no está obligado a declarar por el IRPF, dado que el importe de la segunda pensión de jubilación que percibe es por cuantía inferior a 1.500 euros anuales.

3.9. OTROS

3.9.1. Contribuyentes del impuesto. Acreditación de la residencia fiscal en otro país. V0665/2013, de 4 de marzo de 2013 (NFC046987)

En esta consulta se aborda la forma de acreditar la residencia fiscal de un trabajador en otro país a efectos de que se considere que no reside habitualmente en España y, por tanto, no tenga la condición de contribuyente del impuesto.

La DGT indica en primer término que el certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades competentes de los Estados es la forma idónea de acreditar la residencia fiscal. Ahora bien, en aquellos casos en el que las autoridades fiscales del país en cuestión –Arabia Saudí– no emiten

certificados de residencia fiscal, cuestión que ha sido contrastada por la Administración tributaria española, el artículo 106.1 de la LGT habilita a la Administración tributaria española para valorar otros medios de prueba conforme a lo dispuesto en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil.

A estos efectos y partiendo de que en la consulta el problema de la acreditación de la residencia fiscal se plantea respecto de trabajadores desplazados a Arabia Saudí, según la DGT parece conveniente que para acreditar la residencia se valoren, entre otros, los documentos en que conste la fecha de salida del territorio español, la fecha de comienzo de la prestación del trabajo en el extranjero así como la existencia de datos objetivos en esa relación laboral que hagan previsible que, como consecuencia de la prestación de trabajo en otro país, la permanencia en dicho país sea superior a 183 días durante el año natural en que se produce el desplazamiento o, en su defecto, en el siguiente.

3.9.2. Imputación temporal. Rendimientos del trabajo satisfechos por el FOGASA. V0743/2013, de 12 de marzo de 2013 (NFC047078)

La cuestión planteada trata sobre la obligación de declarar rendimientos del trabajo no cobrados en su momento por el trabajador, y posteriormente satisfechos por el FOGASA.

Al respecto, la DGT señala que los rendimientos del trabajo exigibles en un determinado ejercicio pero que aún no se hubieran cobrado no deben declararse. A partir del momento en que se percibe el pago del FOGASA, se deben declarar tales rendimientos del trabajo, imputándolos al correspondiente periodo de su exigibilidad, mediante, en su caso, una autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno, y teniendo de plazo para su presentación hasta el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto.

En la autoliquidación complementaria deberán reflejarse tanto los rendimientos íntegros del trabajo percibidos, como las retenciones correspondientes a dichos rendimientos.

Asimismo deberán reflejarse en la autoliquidación complementaria, junto con los rendimientos íntegros, los gastos deducibles correspondientes a las nóminas satisfechas.

3.9.3. Imputación temporal. Operaciones a plazo. V2865/2013, de 27 de septiembre de 2013 (NFC049137)

La consultante transmite en 2012 participaciones de la compañía para la que ha trabajado a la propia compañía. El pago se efectuará en un plazo máximo de tres años desde el momento de la transmisión.

Dado que el precio de la compraventa de las participaciones no resulta exigible hasta el día 30 de septiembre de 2015, se considera que la consultante puede optar por la regla especial de imputación temporal operaciones a plazo, en cuyo caso la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión de las participaciones se imputará al momento en que sea exigible el cobro establecido en el aplazamiento.

3.9.4. Integración y compensación de rentas. Pérdidas patrimoniales pendientes de compensar en la base imponible del ahorro. V1157/2013, de 9 de abril de 2013 (NFC047442)

El consultante tiene pérdidas patrimoniales pendientes de compensar en la base imponible del ahorro procedentes de los años 2009, 2010, 2011 y 2012 generadas en menos de un año.

Según señala la DGT, por aplicación del régimen transitorio previsto en la disposición transitoria séptima de la LIRPF, tales pérdidas únicamente podrán ser compensadas con el saldo positivo de las ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidas con ocasión de la transmisión de elementos patrimoniales adquiridos con más de un año de antelación a la fecha de transmisión.

3.9.5. Gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas. Participaciones de décimos. V3607/2013, de 16 de diciembre de 2013 (NFC049936)

En esta consulta se hace un completo análisis de la aplicación del gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas en aquellos casos en que una entidad adquiere décimos de Lotería Nacional para su posterior venta en forma de participaciones.

En la contestación se señala que la venta de los décimos de Lotería Nacional en forma de participaciones da lugar a la titularidad compartida del décimo entre los adquirentes (personas físicas) de las mismas, por lo que si el décimo resultara premiado cada cotitular del mismo obtendría un premio en la parte que corresponda a su participación. Por tanto, tales premios no constituyen renta obtenida por la entidad consultante.

Por lo que respecta a la aplicación de la exención de 2.500 euros, dado que el importe del décimo es superior a 0,50 euros, para cada uno de los cotitulares del décimo estaría exenta la parte del premio que le corresponda en la cuantía que no exceda del resultado de prorratear 2.500 euros en función de su cuota de titularidad. De esta forma, la cuantía total exenta por décimo será de 2.500 euros.

En cuanto a la práctica de retención, estará sujeta a retención la parte del premio que exceda de la cuantía exenta (2.500 euros por décimo). Dicha retención debe practicarse por el pagador del premio, en este caso la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado.

El cobro del premio por la entidad consultante para su posterior reparto a los cotitulares del mismo constituiría una simple mediación de pago. En consecuencia, la entidad consultante no estaría obligada a retener con ocasión del pago del premio a los titulares de las participaciones.

La práctica de la retención correspondiente por parte de la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado determina que las personas físicas titulares de las participaciones premiadas no tengan obligación de presentar autoliquidación por el gravamen especial.

Por último, se señala que en caso de que la entidad consultante no hubiera vendido la totalidad de las participaciones de los décimos y estos resultaran premiados, los premios correspon-

dientes a tales participaciones constituirán renta obtenida por la entidad consultante, sujeta al IS y no sujeta al gravamen especial sobre determinados premios y apuestas.

3.9.6. Patrimonio protegido. Gasto de dinero antes del transcurso de cuatro años desde la realización de las aportaciones. V3312/2013, de 11 de noviembre de 2013 (NFC049631)

La cuestión planteada es si el gasto del dinero aportado al patrimonio protegido antes del transcurso de los cuatro años siguientes al ejercicio en que se efectúe la aportación implica el incumplimiento de dicho requisito, a raíz de las modificaciones establecidas en la Ley de protección patrimonial de las personas con discapacidad por la Ley 1/2009.

La contestación señala que el artículo 54.5 de la LIRPF establece la regularización de los beneficios fiscales aplicados a los aportantes y perceptores de aportaciones al patrimonio protegido de los discapacitados en los términos establecidos en dicho artículo, por «La disposición de cualquier bien o derecho aportado al patrimonio protegido de la persona con discapacidad efectuada en el periodo impositivo en que se realiza la aportación o en los cuatro siguientes...».

No obstante, la Ley 1/2009 ha establecido que «En todo caso, y en consonancia con la finalidad propia de los patrimonios protegidos de satisfacción de las necesidades vitales de sus titulares, con los mismos bienes y derechos en él integrados, así como con sus frutos, productos y rendimientos, no se considerarán actos de disposición el gasto de dinero y el consumo de bienes fungibles integrados en el patrimonio protegido, cuando se hagan para atender las necesidades vitales de la persona beneficiaria.»

La existencia de una posible contradicción entre ambas normas implica la necesidad de interpretarlas de forma integradora y conjunta, concluyendo que el gasto de dinero y el consumo de bienes fungibles integrados en el patrimonio protegido, cuando se hagan para atender las necesidades vitales de la persona beneficiaria, no debe considerarse como disposición de bienes o derechos, a efectos del requisito de mantenimiento de las aportaciones realizadas durante los cuatro años siguientes al ejercicio de su aportación establecido en el artículo 54.4 de la LIRPF.

Ahora bien, para que tal conclusión sea posible, dado que los beneficios fiscales quedan ligados a la efectiva constitución de un patrimonio, deberá constituirse este último, lo que implica que, salvo en circunstancias excepcionales por las que puntualmente la persona con discapacidad pueda estar atravesando, el gasto de dinero o bienes fungibles antes del transcurso de cuatro años desde su aportación no debe impedir la constitución y el mantenimiento durante el tiempo del citado patrimonio protegido.

Tanto la concreción de las necesidades vitales del discapacitado, las circunstancias excepcionales anteriormente señaladas, así como la efectiva existencia de un patrimonio, son una cuestión de hecho, que deberán ser acreditadas por el contribuyente a través de medios de prueba admitidos en Derecho, correspondiendo su valoración a los órganos de gestión e inspección de la Administración tributaria.

NOVEDADES PARA 2014 EN LA LEGISLACIÓN AUTONÓMICA SOBRE IMPUESTOS CEDIDOS

Francisco de Asís Pozuelo Antoni

Inspector de Hacienda del Estado.

Dirección General de Tributos de la Comunidad Autónoma de Aragón

EXTRACTO

Un año más, se analizan en el artículo las principales novedades autonómicas sobre impuestos cedidos con especial incidencia en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Palabras claves: impuestos cedidos, novedades para 2014, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

NEW DEVELOPMENTS FOR 2014 IN THE AUTONOMOUS LEGISLATION ABOUT CENTRAL GOVERNMENT CEDED TAXES

ABSTRACT

One year more this paper analyses the main novelties that have been made in the regional Governments about Central Taxes (specially the inheritance and gift Tax and the transfer and stamp Tax) with the changes introduced by different regional acts.

Keywords: Central Government ceded Taxes, new developments for 2014, Transfer and Stamp Tax and Inheritance and Gift Tax.

Sumario

1. Andalucía. Ley 7/2013, de 23 de diciembre, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2014
2. Aragón. Ley 2/2014, de 23 de enero, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón
3. Illes Balears. Ley 8/2013, de 23 de diciembre, de presupuestos generales de la comunidad autónoma de las Illes Balears para el año 2014
4. Ley de Cantabria 10/2013, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas
5. Castilla-La Mancha. Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha. Ley 9/2013, de 12 de diciembre, de Acompañamiento a los Presupuestos Generales de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha para 2014. Ley 10/2013, de 20 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha para 2014
6. Castilla y León. Ley 11/2013, de 23 de diciembre, de Medidas Tributarias y de Reestructuración del Sector Público Autonómico
7. Cataluña. Ley 2/2014, de 27 de enero, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público
8. Extremadura. Ley 6/2013, de 13 de diciembre, de medidas tributarias de impulso a la actividad económica en Extremadura. Ley 7/2013, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Extremadura para 2014
9. Galicia. Ley 9/2013, de 19 de diciembre, del emprendimiento y de la competitividad económica de Galicia. Ley 11/2013, de 26 de diciembre, de presupuestos generales de la Comunidad Autónoma de Galicia para el año 2014
10. Madrid. Ley 6/2013, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas
11. Región de Murcia. Ley 6/2013, de 8 de julio, de medidas en materia tributaria del sector público, de política social y otras medidas administrativas. Ley 14/2013, de 26 de diciembre, de medidas tributarias, administrativas y de función pública
12. Valencia. Ley 5/2013, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat

Aunque a lo largo de todo 2013 se aprobaron normas autonómicas referidas a impuestos cedidos, recogemos a continuación solo las publicadas en la parte final del año y en el inicio de 2014. De entre todas, se han seleccionado aquellas que contienen novedades de cierta relevancia.

1. ANDALUCÍA. LEY 7/2013, DE 23 DE DICIEMBRE, DEL PRESUPUESTO DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ANDALUCÍA PARA EL AÑO 2014

Mediante esta ley se procede a derogar, entre otras normas, y con efectos desde 1 de enero de 2013, el apartado 4.º de la letra b) del punto 4 del artículo 37 del texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre.

Este artículo 37 establece los medios, técnicas o fuentes que el perito de la Administración puede usar para la emisión de su dictamen. Además del que ahora se prescinde, se incluían, e incluyen, los precios medios de mercado, el precio de venta que aparezca en anteriores enajenaciones de los mismos bienes o de otros de análogas características situados en la misma manzana o polígono, o el valor asignado en las escrituras de constitución de hipotecas para la subasta de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria.

El apartado 4.º que se deroga añadía también el valor asignado en los certificados de tasación hipotecaria emitidos por las sociedades de tasación para la constitución de hipotecas, en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria, de los mismos bienes o de otros de análogas características situados en la misma manzana o polígono.

Para entender el contexto de esta derogación hay que referirse a la Sentencia del Tribunal Constitucional (TC) 161/2012, de 20 de septiembre (NCJ057400), que declaró inconstitucional el inciso final del artículo 23.4 de la Ley del Parlamento de Andalucía 10/2002, de 21 de diciembre, por la que se aprueban normas en materia de tributos cedidos y otras medidas tributarias, administrativas y financieras.

Ese artículo decía lo siguiente:

«Artículo 23. *Comprobación de valores.*

[...]

4. El dictamen de Peritos de la Administración previsto en el artículo 52.1 d) de la Ley General Tributaria habrá de contener los datos objetivos utilizados para la identificación del bien o derecho cuyo valor se comprueba, obtenidos de documentación suficiente que permita su individualización.

[...]

Asimismo, el Perito de la Administración podrá aplicar los precios medios de mercado establecidos reglamentariamente conforme a lo previsto en el apartado 3 de

este artículo o el valor consignado en las declaraciones presentadas por el sujeto pasivo a efectos de liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por el préstamo hipotecario cuando proceda de la valoración realizada por una sociedad de tasación conforme a la legislación vigente.»

Por los motivos que ahora se dirán, ese artículo 23 fue declarado inconstitucional aunque en el momento de dictarse la sentencia ya había sido objeto de derogación expresa mediante la disposición derogatoria única del Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre.

En ese texto refundido se incorporó el hoy derogado apartado 4.º que, con alguna modificación respecto de la anterior norma impugnada ante el TC, establecía una regulación similar. Sin embargo, este «nuevo» artículo 37 no fue objeto de enjuiciamiento por el TC porque no había sido expresamente recurrido.

La controversia que suscitaba el inciso final del artículo 23.4 impugnado era la especificación de que uno de los criterios que podían utilizar los peritos de la Administración en el procedimiento de comprobación de valores era la valoración del bien realizada por una sociedad de tasación a efectos del préstamo hipotecario. Sobre la misma, el TC afirmaba que, mientras que en la norma estatal el medio de valoración «por tasación hipotecaria» aparece como uno más, junto al dictamen de peritos y sin incidir en el mismo, en la norma autonómica aparece vinculado a dicho dictamen, y como contenido posible del mismo. Esta regulación autonómica, a juicio del TC, desnaturaliza la finalidad de este medio, que está contemplado en la Ley General Tributaria (LGT) (art. 57 en relación con el art. 135) como un mecanismo objetivo, basado en la autonomía e independencia del perito, al que por tanto no cabe imponer un medio o varios medios para llevar a cabo su valoración. Su conclusión es que la norma autonómica impugnada introducía de facto un medio de valoración distinto a los del Estado, al modificar sustancialmente un medio existente.

Para valorar si esta introducción de un nuevo medio de valoración (conclusión, por lo demás, bastante discutible) estaba en el marco competencial autonómico, el TC acude (y también el apoyo normativo de su razonamiento nos resulta algo sorprendente) al artículo 55.1 a) de la Ley 22/2009, a tenor del cual los órganos de gestión tributaria de la comunidad autónoma tan solo podrán incoar expedientes de comprobación de valores utilizando los mismos criterios que el Estado. Como ese medio de comprobación no figura en la normativa estatal (art. 57 LGT), el TC entiende que no podrá ser aplicado por la administración autonómica. Y si no va a poder ser utilizado por la administración andaluza, carecería de sentido, en el parecer de este Tribunal, que lo pudiera regular. Es decir, que la inconstitucionalidad de la norma la marca fundamentalmente el que su resultado (ese supuesto nuevo medio de comprobación) nunca estaría operativo por no entrar en las competencias gestoras autonómicas.

Sentada la tacha de inconstitucionalidad, la derogación formal de la norma es coherente con la doctrina del TC que no se limita a preservar la cosa juzgada. La propia sentencia señala que «... Más allá de ese mínimo impuesto por el artículo 40.1 LOTC debemos declarar que el princi-

pio constitucional de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) también reclama que –en el asunto que nos ocupa– esta declaración de inconstitucionalidad solo sea eficaz pro futuro, esto es, en relación con nuevos supuestos o con los procedimientos administrativos y procesos judiciales donde aún no haya recaído una resolución firme... El principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) reclama la intangibilidad de las situaciones jurídicas consolidadas; no solo las decididas con fuerza de cosa juzgada, sino también las situaciones administrativas firmes».

2. ARAGÓN. LEY 2/2014, DE 23 DE ENERO, DE MEDIDAS FISCALES Y ADMINISTRATIVAS DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ARAGÓN

1. MODIFICACIONES RELATIVAS AL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

1.1. Concepto Sucesiones

Actuando sobre el artículo 131.8 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas en materia de Tributos cedidos, se continúa la senda de ampliación de la bonificación para parientes de grupos I y II aunque se incorporan también cuestiones técnicas de gran relevancia.

La novedad central es que se amplía la bonificación de la cuota del 33 al 50%. Debe destacarse que sigue en vigor la reducción de la base imponible del 100 % hasta 150.000 euros, siendo la principal diferencia entre estos beneficios (si contemplamos sus requisitos) el que la bonificación no exige (y sí lo hace el beneficio de la reducción) el que el contribuyente tenga un patrimonio inferior a 402.678,11 euros.

Sigue precisando la norma que este beneficio del 50% y la reducción citada son incompatibles. Asimismo se mantiene la incompatibilidad de la bonificación con la reducción del 100% para menores de edad y con la reducción del 30% por creación de empresas y empleo.

También debe destacarse que se ha suprimido el texto del antiguo apartado 4 que establecía la inaplicabilidad de la bonificación cuando en los cinco años anteriores el contribuyente hubiera disfrutado de la reducción en el concepto «donaciones» prevista en el artículo 133.2 (la del 100% hasta 300.000 euros). La consecuencia es que, si entre causante y heredero hubo una donación previa por la que este aplicó tal tipo de reducción, en el momento de la herencia, y con independencia del proceso de acumulación de donaciones que resulte pertinente, podrá aplicarse también la bonificación por la adquisición mortis causa.

Técnicamente es de gran relevancia el elemento temporal del beneficio. Por un lado, en el cuerpo del precepto, se dice que «La bonificación, para hechos imponibles devengados a partir de 1 de enero de 2014, y siempre que el fallecimiento del causante se hubiera producido desde esa fecha, será del 50 por 100».

Además, se introduce una nueva disposición transitoria primera con la siguiente redacción: «Disposición transitoria primera. *Régimen transitorio de la bonificación en adquisiciones mortis causa*. Para los hechos imponibles devengados a partir de 1 de enero de 2014, en los que el fallecimiento del causante se hubiera producido con anterioridad a esa fecha, el porcentaje aplicable de la bonificación del artículo 131.8 del presente Texto Refundido será, en su caso, el previsto para el ejercicio en el que hubiera acaecido dicho fallecimiento».

Conjugando ambas normas resultará que:

- La fecha de devengo de una sucesión la determina la normativa general. Por tanto, en la fecha de fallecimiento o, cuando hubiera un plazo o una limitación, cuando se cumpla ese plazo o desaparezca la limitación. Por ejemplo, un fallecimiento de 2011 (año en el que no existía la bonificación), pero con la adquisición hereditaria aplazada por disposición del causante a 2014, el impuesto se devengaría, conforme al artículo 24 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD), en 2014. En este punto no ha cambiado nada.
- Sin embargo, en ese mismo ejemplo, el devengo en 2014 de ese hecho imponible no va a suponer la aplicación de la bonificación del 50 % porque en el año de fallecimiento (2011) no existía la bonificación.

Esta norma reguladora del elemento temporal del beneficio se aplica a cualquier adquisición hereditaria que se devengue en 2014 pero que corresponda a fallecimientos de años anteriores. Esta distorsión entre devengo y fecha de fallecimiento, nada habitual por otro lado, se produce (conforme al art. 24 LISD) en los casos en que exista término, condición, limitación o fideicomiso.

En los casos de fiducia también sería aplicable si la fecha de devengo no coincidiera con la del fallecimiento.

1.2. Concepto Donaciones

La modificación sigue idénticos parámetros a la de «sucesiones» porque se fija en el artículo 132.6 que los parientes de grupos I y II *podrán aplicar, desde el 1 de enero de 2014, una bonificación del 50% en la cuota tributaria derivada de adquisiciones lucrativas ínter vivos*.

Debe destacarse de esta redacción que, tras el paréntesis de 2013 (donde la bonificación en sucesiones era del 33 % y en donaciones del 20 %), se vuelve a igualar el beneficio en ambos conceptos, y que se mantiene el régimen de incompatibilidad con las reducciones de la base imponible de la adquisición ínter vivos del 100 % (con el límite de 300.000) y la del 30 % por creación de empresas y empleo.

Se introduce también una disposición transitoria pero con un sentido totalmente distinto a la del concepto «sucesiones». El texto de la disposición transitoria segunda señala que: «El por-

centaje de la bonificación prevista en el artículo 132.6 del presente Texto Refundido, aplicable al periodo comprendido entre 1 de enero de 2012 y 31 de diciembre de 2013, será del 20 por 100».

A pesar de su apariencia retroactiva, esta norma no supone en la práctica un cambio relevante, sino que tiene un valor fundamentalmente interpretativo. En efecto, cuando en 2013 no se procedió a incrementar la bonificación existente durante 2012, el artículo 132.6 no se modificó, por lo que seguía diciendo, en 2013, que «... aplicarán en 2012 la bonificación del 20%...». Aunque el criterio administrativo ha sido aplicar durante 2013 también la bonificación del 20%, la ley, por seguridad jurídica, deja claro, un año más tarde, que, efectivamente, ese es el porcentaje que procedía.

2. MODIFICACIONES RELATIVAS AL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

Se han introducido las siguientes modificaciones ordenadas por conceptos:

2.1. Transmisiones Patrimoniales Onerosas

2.1.a) *Tipo de gravamen de la transmisión de una unidad económica autónoma por parte de una persona física*

La nueva redacción del apartado 1 del artículo 121.9 precisa que el tipo especial del 4% se aplica exclusivamente cuando el titular de la unidad económica autónoma transmitida fuera persona física.

2.1.b) *Tipo reducido aplicable a la adquisición de inmuebles para iniciar una actividad económica*

Es este un beneficio novedoso en el ordenamiento aragonés. Consiste en que, cuando se inicia una actividad económica en Aragón, la compra de inmuebles sujeta al concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) se va a gravar al 1% cumpliendo determinados requisitos.

Los requisitos son los siguientes:

- Tipo de actividad a desarrollar. Sobre la idea general de que debe ser «económica», se debe cumplir lo siguiente:
 - Quedan excluidas las actividades que conforme a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP) se califiquen de gestión mobiliaria o inmobiliaria.
 - El inmueble debe afectarse a una actividad económica como inmovilizado material. Dado que la calificación contable que corresponde a un inmueble destinado al alquiler es la de inversión inmobiliaria, el arrendamiento, si no lo estuviera ya por lo dicho en el guion anterior, queda excluido del beneficio.

- Existe un plazo máximo de 6 meses desde la compra del inmueble hasta la afectación a la actividad.
- En la ordenación de la actividad deberá contarse, al menos, con un trabajador empleado con contrato laboral y a jornada completa.
- Existen tres parámetros relevantes sobre la cuestión de la localización de los elementos objetivos del beneficio:
 - Que el inmueble tenga que estar en Aragón deriva de que si no es así, la norma, conforme al punto de conexión de la Ley 22/2009, no sería aplicable.
 - La obligada ubicación de la actividad en Aragón se cumple cuando la residencia o domicilio (según sea persona física o jurídica) esté en esta comunidad. Por tanto, no es estrictamente preciso que la actividad tenga lugar en Aragón. Y, en sentido contrario, si una empresa con domicilio fuera de la comunidad quiere desarrollar una actividad en Aragón, o al menos adquirir un inmueble aquí, no se beneficiará de este tipo impositivo salvo que creara una sociedad «aragonesa» para desarrollar su tráfico mercantil. Por tanto, el beneficio parece ir dirigido más a ampliar el censo de empresas establecidas en Aragón que a incrementar el desarrollo de actividades económicas en su territorio.
 - Se hace otra mención a la ubicación en Aragón cuando se define el inicio de una actividad. En concreto, la letra d) del precepto señala que: «d) Se entenderá que se inicia una actividad económica cuando el adquirente, directamente o mediante otra titularidad, no hubiera ejercido en los últimos 3 años esa actividad en el territorio de la comunidad autónoma de Aragón».

«Por lo que ahora toca, tal mención no contradice lo anterior y, así, si una «empresa aragonesa» adquiere un inmueble en Aragón, para desarrollar su actividad donde fuere, tendrá el beneficio siempre que no la viniera realizando con anterioridad (en concreto, en los tres últimos años).
- Debe tratarse del inicio de una actividad. De este modo, cuando una persona física inicia su primera actividad, o cuando se constituye una sociedad y sus socios nunca han realizado actividad económica alguna, el beneficio queda expedito. Sin embargo:
 - Si una persona física o jurídica ha realizado en los tres años anteriores esa actividad en Aragón, la compra del inmueble no tendrá el beneficio. No existe definición legal de que sea una misma actividad económica. Un posible criterio pudiera ser la aplicación de los grupos definidos en la CNAE.
 - El ejercicio «mediante otra titularidad» al que se refiere la ley como invalidante del beneficio puede darse, por ejemplo, cuando una persona física con actividad económica, cesara en la misma y pasara a ser socio principal de una nueva sociedad que desarrollara aquella.

- Los requisitos de afectación a una actividad económica, que tenga la sede en Aragón y que exista al menos un empleado, deben mantenerse durante 5 años desde el inicio de la actividad.

2.2. Concepto Actos Jurídicos Documentados. Tipo impositivo para actuaciones de eliminación de barreras arquitectónicas y adaptación funcional de la vivienda habitual de las personas con discapacidad igual o superior al 65 %

Ocupando el artículo 122.8, que en 2013 recogía el beneficio por determinadas inundaciones, se crea un beneficio ligado a la protección de las personas con discapacidad. El beneficio consiste en que en lugar de pagar el 1 % por la constitución de un préstamo hipotecario, se pagará el 0,1 % si se destina a actuaciones de eliminación de barreras arquitectónicas y adaptación funcional de la vivienda habitual de personas con un grado de discapacidad reconocido igual o superior al 65 %.

3. ILLES BALEARS. LEY 8/2013, DE 23 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LAS ILLES BALEARS PARA EL AÑO 2014

En cuanto a las normas tributarias de su ley de presupuestos, destaca un nuevo régimen en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) para las TPO de vehículos. Se establecen cuantías fijas en lugar de tipos proporcionales y se hacen depender de la antigüedad del vehículo y de la emisión de dióxido de carbono. En concreto, la cuota en el concepto TPO será la que resulte de la aplicación de los siguientes tipos de gravamen:

- a) En el caso de vehículos matriculados a partir del 1 de enero de 2011, el tipo de gravamen inicial se determinará en función del tipo de vehículo y de las emisiones de dióxido de carbono (CO₂), de acuerdo con el siguiente cuadro:

Tipo de vehículo	Emisiones de CO ₂	Tipo de gravamen en euros
Automóviles y autocaravanas, vehículos mixtos y resto de vehículos	Hasta 120 g/km	150
	Más de 120 g/km y hasta 160 g/km	350
	Más de 160 g/km y hasta 200 g/km	670
	Más de 200 g/km	960
	Sin acreditación de las emisiones de CO ₂	960
.../...		

Tipo de vehículo	Emisiones de CO ₂	Tipo de gravamen en euros
.../...		
Motocicletas, ciclomotores y quads	Hasta 100 g/km	40
	Más de 100 g/km y hasta 120 g/km	90
	Más de 120 g/km y hasta 140 g/km	190
	Más de 140 g/km	280
	Sin acreditación de las emisiones de CO ₂	280

- b) En el caso de vehículos matriculados antes del 1 de enero de 2011, el tipo de gravamen inicial se determinará en función del tipo de vehículo y del cubicaje del motor, de acuerdo con el siguiente cuadro:

Tipo de vehículo	Cubicaje en centímetros cúbicos	Tipo de gravamen en euros
Automóviles y autocaravanas, vehículos mixtos y resto de vehículos	Hasta 1.200 cc	110
	Más de 1.200 cc y hasta 1.400 cc	145
	Más de 1.400 cc y hasta 1.600 cc	160
	Más de 1.600 cc y hasta 2.000 cc	380
	Más de 2.000 cc y hasta 2.500 cc	580
	Más de 2.500 cc	1.280
Motocicletas, ciclomotores y quads	Hasta 125 cc	50
	Más de 125 cc y hasta 500 cc	120
	Más de 500 cc y hasta 750 cc	180
	Más de 750 cc y hasta 1.500 cc	220
	Más de 1.500 cc	260

- c) En ambos casos, el tipo de gravamen inicial se incrementará en un 5 % si el vehículo tiene una antigüedad superior a 5 años e inferior a 10, y en un 10 % si el vehículo tiene una antigüedad superior a 10 años, todo ello a contar desde la fecha de la primera matriculación del vehículo en España.

4. LEY DE CANTABRIA 10/2013, DE 27 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES Y ADMINISTRATIVAS

1. MODIFICACIONES RELATIVAS AL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

1.1. Concepto Sucesiones

Se extiende el ámbito subjetivo de la reducción del 99% por la adquisición mortis causa de una empresa individual o societaria. Hasta 1 de enero de 2014, cuando no existían descendientes o adoptados, esta reducción era de aplicación a las adquisiciones por ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado. Con esta nueva ley se amplía a parientes de hasta cuarto grado.

1.2. Concepto Donaciones

En la reducción del 99% por transmisión de participaciones inter vivos, a favor de familiares hasta el cuarto grado, se ha suprimido el requisito que obligaba al donante que viniera ejerciendo funciones de dirección a dejar de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión.

2. MODIFICACIONES RELATIVAS AL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

2.1. Transmisiones Patrimoniales Onerosas

Las modificaciones son las siguientes:

- Reuniendo determinados requisitos, se aplica un tipo reducido (del 5%) en determinadas transmisiones de viviendas y promesas u opciones de compra sobre las mismas que vayan a constituir la vivienda habitual del sujeto pasivo. Uno de esos supuestos era cuando se tenían, en la fecha de adquisición del bien inmueble, menos de 30 años cumplidos. La norma preveía que, cuando la adquisición se realizara con cargo a la sociedad de gananciales, siendo uno de los cónyuges menor de 30 años y el otro no, se aplicara el tipo del 6%. Como consecuencia de la modificación, este tipo, que sigue siendo privilegiado, pasa del 6 al 6,5%.
- Se introduce un nuevo tipo reducido del 5% para las adquisiciones de viviendas que vayan a ser objeto de inmediata rehabilitación, condicionada, por una parte, a que se haga constar en el documento público en el que se formalice la compraventa, que la vivienda va a ser objeto de dicha inmediata rehabilitación, y por otra, a

que esta sea calificada como tal por la Dirección General de Vivienda del Gobierno de Cantabria.

Se entienden por inmediatas aquellas obras de rehabilitación que se finalicen en un plazo inferior a dieciocho meses desde la fecha de devengo del impuesto, entendiéndose por devengo la fecha de formalización del necesario documento público. A estos efectos, en el plazo de 30 días posteriores a la finalización de los 18 meses, el sujeto pasivo deberá presentar ante la Administración tributaria la licencia de obras, el proyecto de obra, el certificado de final de obra y las facturas derivadas de la rehabilitación con desglose por partidas. El incumplimiento de estas obligaciones determinará la pérdida del derecho al tipo reducido.

2.2. Actos Jurídicos Documentados

- De manera análoga al concepto TPO, se excepcionaba la aplicación del tipo del 0,3% a los menores de 30 años cuando la adquisición se realizara a cargo de la sociedad de gananciales, siendo uno de los cónyuges menor de 30 años y el otro no. El tipo que se aplicaba hasta 1 de enero de 2014 era del 0,65% y ahora se fija en el 0,9%.
- En consonancia con lo hecho en otras comunidades autónomas, se fija un tipo especial del 0,3% aplicable a los documentos notariales que formalicen la constitución y cancelación de derechos reales de garantía cuando el sujeto pasivo sea una sociedad de garantía recíproca. Aunque, a diferencia de esas otras normativas autonómicas, no se condiciona la ventaja fiscal a que el domicilio social lo tenga el contribuyente en Cantabria.

5. CASTILLA-LA MANCHA. LEY 8/2013, DE 21 DE NOVIEMBRE, DE MEDIDAS TRIBUTARIAS DE CASTILLA-LA MANCHA. LEY 9/2013, DE 12 DE DICIEMBRE, DE ACOMPAÑAMIENTO A LOS PRESUPUESTOS GENERALES DE LA JUNTA DE COMUNIDADES DE CASTILLA-LA MANCHA PARA 2014. LEY 10/2013, DE 20 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DE LA JUNTA DE COMUNIDADES DE CASTILLA-LA MANCHA PARA 2014

Esta comunidad presenta un inusual despliegue normativo para recoger separadamente las normas presupuestarias, las tributarias y «otras». Así, la Ley 8/2013 contiene la principal normativa tributaria de esta comunidad, quedando derogada la Ley 9/2008, de 4 de diciembre, de Medidas en materia de Tributos Cedidos. Por su parte, la Ley 9/2013 busca en una norma separada e independiente la adaptación de la legislación reguladora de determinadas materias que no están relacionadas directamente con el contenido propio de la ley de presupuestos. Finalmente,

la Ley 10/2013, de Presupuestos Generales de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha para 2014 solo tiene como contenido tributario el Título VI, denominado «De las tasas y otras medidas tributarias», dedicado a la actualización de las tasas de la comunidad autónoma y otras figuras distintas de los impuestos cedidos.

Por tanto, las principales modificaciones sobre los impuestos cedidos se contienen en la Ley 8/2013.

1. MODIFICACIONES RELATIVAS AL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

En este impuesto, la nueva norma mantiene las reducciones para las adquisiciones tanto mortis causa como inter vivos de empresas y negocios familiares, así como las bonificaciones de la cuota del 95 %, siendo lo más novedoso el establecimiento de reducciones por discapacidad, que se configuran técnicamente como mejoras de las reducciones estatales equivalentes. En concreto, en las adquisiciones mortis causa por personas con un grado de discapacidad acreditado igual o superior al 33 % e inferior al 65 % se aplicará una reducción de 125.000 euros. La reducción será de 225.000 euros para aquellas personas que acrediten un grado de discapacidad igual o superior al 65 %.

2. MODIFICACIONES RELATIVAS AL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

2.1. Transmisiones Patrimoniales Onerosas

Al margen de otros ajustes, lo más novedoso en este concepto impositivo es la creación de una bonificación del 100 % de la cuota del impuesto para la constitución y ejecución de la opción de compra en contratos de arrendamiento vinculados a determinadas operaciones de dación en pago.

Así, en el caso de la adjudicación de la vivienda habitual en pago de la totalidad de la deuda pendiente del préstamo o crédito garantizados mediante hipoteca de la citada vivienda y siempre que, además, se formalice entre las partes un contrato de arrendamiento con opción de compra de la misma vivienda, los beneficios fiscales serán:

- a) La constitución de la opción de compra documentada en los contratos de arrendamiento a que se refiere el apartado anterior tendrá una bonificación del 100 % de la cuota tributaria por el concepto de TPO.
- b) La ejecución de la opción de compra a que se refieren los apartados anteriores tendrá una bonificación del 100 % de la cuota tributaria por el concepto de TPO.

2.2. Actos Jurídicos Documentados

Se introducen nuevas deducciones en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados (AJD) para las primeras copias de escrituras notariales que documenten la adquisición de locales de negocio, la constitución o modificación de préstamos o créditos hipotecarios destinadas a la financiación de la adquisición de locales de negocio y las que documenten la novación modificativa de los créditos hipotecarios pactada de común acuerdo entre el deudor y determinados acreedores, siempre que la modificación se refiera al tipo de interés inicialmente pactado o vigente o a la alteración del plazo del crédito o a ambas modificaciones.

Por último, se establece, con carácter temporal, la bonificación del 50 % en la cuota tributaria del impuesto, modalidad AJD, para las primeras copias de las escrituras que formalicen la declaración de la obra nueva de construcciones afectas a actividades económicas y que no estén destinadas a vivienda.

2.2.a) Deducción en las adquisiciones de local de negocios para la constitución de una empresa o puesta en marcha de un negocio profesional

La deducción es del 100 %, con un límite de 1.500 euros, siempre que en las primeras copias de escrituras notariales se documenten la adquisición de locales de negocio y que el adquirente destine el local a la constitución de una empresa o negocio profesional.

Sus principales características son:

- La explotación económica debe mantenerse tres años desde el devengo del impuesto y puede hacerse por persona física, entidad sin personalidad jurídica o constituyendo una sociedad, siempre que el número de socios o partícipes no sea superior a cinco.
- La «constitución» la determina el causar alta por primera vez en el censo fiscal de empresarios, profesionales y retenedores. En el caso de entidades con o sin personalidad jurídica, los socios o partícipes deben ser personas físicas que no estuvieran con anterioridad dados de alta en el citado censo.
- El concepto de actividad económica y la afectación del local se remiten al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), excluyéndose expresamente la actividad de arrendamiento de inmuebles y los casos en que la actividad principal sea la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.
- Como requisito formal se exige que la adquisición del inmueble se formalice en escritura pública, en la que se exprese la voluntad de que se destine a la realización de una actividad económica.
- En cuanto al plazo para la constitución o puesta en marcha, que es de 6 meses, debe destacarse que puede ser anterior o posterior a la fecha de la escritura de adquisición del inmueble.

- Para las personas físicas y entidades sin personalidad, se exige que el centro principal de gestión esté en Castilla-La Mancha durante los tres años siguientes a la fecha de devengo del impuesto. Para las entidades, la exigencia va referida a su domicilio fiscal.

2.2.b) Deducción en la constitución y modificación de préstamos y créditos hipotecarios concedidos para la financiación de las adquisiciones de locales de negocios para la constitución de una empresa o la puesta en marcha de un negocio profesional

Con el mismo porcentaje del 100% y límite de 1.500 euros que la anterior, se establece una deducción para el supuesto de primeras copias de escrituras notariales que documenten la constitución o modificación de préstamos o créditos hipotecarios destinados a la financiación de la adquisición de locales de negocios beneficiada por la deducción del apartado anterior.

2.2.c) Bonificaciones por las primeras copias de escrituras públicas que documenten la novación modificativa de créditos hipotecarios

Se bonifica al 100%, con un límite de 1.500 euros, la novación de tal tipo de financiación pactada de común acuerdo entre el deudor y el acreedor siempre que este sea una de las entidades a las que se refiere el artículo 1 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios y que la modificación se refiera al tipo de interés pactado, o a la alteración del plazo del crédito o a ambas modificaciones.

La tributación de la novación de lo pactado en algunos contratos de financiación, y en concreto sobre la equiparación de préstamos y créditos, ha estado sujeta en los últimos meses a interpretaciones contradictorias.

El criterio administrativo general, sentado por la Dirección General de Tributos (DGT) a través de coincidentes contestaciones, podía resumirse del siguiente modo:

- El artículo 9 de la citada Ley 2/1994 dispone la exención de las escrituras públicas de novación modificativa de préstamos hipotecarios pactados de común acuerdo entre acreedor y deudor, siempre que la modificación se refiera a las condiciones del tipo de interés, inicialmente pactado o vigente, a la alteración del plazo del préstamo o a ambas.
- En congruencia con su distinta naturaleza jurídica y con la literalidad de la norma, entendía la DGT que no era aplicable la exención a la escritura notarial que documentara la novación de un crédito hipotecario. El argumento, que parecía decisivo, era que conforme al artículo 14 de la LGT «no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales».

- Sin perjuicio de lo anterior, y más bien en coherencia con esa distinción, determinadas comunidades autónomas habían establecido beneficios fiscales que equiparaban el tratamiento de préstamos y créditos hipotecarios. El propio Estado lo había hecho también, por ejemplo, a través del Real Decreto-Ley 6/2012 al declarar exentas, cumpliendo determinadas condiciones, las escrituras de formalización de las novaciones contractuales de préstamos y créditos hipotecarios.

Este esquema se trunca con la doctrina que destilan las últimas resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC). Por ejemplo, en la de 12 de septiembre de 2013 (NFJ052732), rebate los argumentos de la DGT del siguiente modo:

- En el ámbito del impuesto existe un tratamiento unitario para las figuras de préstamo y crédito; así, el artículo 15 del Texto Refundido del Impuesto (RDLeg. 1/1993) aclara que: «Se liquidarán como préstamos personales las cuentas de crédito, el reconocimiento de deuda y el depósito retribuido».
- La distinción entre ambas figuras jurídicas (el préstamo con origen en la figura del mutuo o préstamo civil y la cuenta de crédito como figura mercantil típicamente bancaria) no se mantiene nítidamente en parte de los productos crediticios modernamente ofertados por la banca a particulares y empresas.
- La finalidad proteccionista perseguida por la ley también es alegada por el TEAC. Recuerda el órgano administrativo en tal sentido la exposición de motivos de la Ley 2/1994: «El descenso generalizado de los tipos de interés experimentado en los últimos meses ha repercutido, como es lógico, en los de los préstamos hipotecarios, y parece razonable y digno de protección que los ciudadanos que concertaron sus préstamos con anterioridad a la bajada de los tipos puedan beneficiarse de las ventajas que supone este descenso...».
- Rechaza que exista con la equiparación una extensión analógica de la norma, sino una aceptable integración interpretativa de la misma, con base en lo dispuesto en el artículo 3.1 del Código Civil, el cual incluye como criterio de interpretación el de «la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas».

Frente a este panorama, en esta comunidad la novación referida a préstamos se beneficiará de la exención mientras que las de créditos gozarán de la bonificación. Se mantiene con ello la distinción que defiende la DGT pero se equiparan sus efectos. El que los préstamos gocen de exención, y los créditos de bonificación, responde a que las competencias normativas de las comunidades autónomas alcanzan para establecer bonificaciones pero no para regular exenciones.

2.2.d) Bonificación temporal para obras nuevas del 50 %

Con el límite de 1.500 euros, y exclusivamente hasta fin de 2014, se beneficia a las primeras copias de las escrituras públicas que formalicen la declaración de la obra nueva de construcciones afectas a actividades económicas, y que no estén destinadas a vivienda.

6. CASTILLA Y LEÓN. LEY 11/2013, DE 23 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS TRIBUTARIAS Y DE REESTRUCTURACIÓN DEL SECTOR PÚBLICO AUTONÓMICO

1. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

En esta comunidad existía una reducción del 99 % por donaciones de empresas individuales o de negocios profesionales y de dinero destinado a su constitución o ampliación.

Con la nueva normativa, se incrementa el plantel de beneficios relativos a la empresa familiar con una mejora de la reducción (estatal) en la base por la transmisión de participaciones en entidades regulada en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987. La mejora consiste en que se aplicará un porcentaje de reducción del 99 % en sustitución del 95 % cuando la entidad mantenga la plantilla global de trabajadores del año en que se produzca la donación, en términos de personas/año regulados en la normativa laboral, durante los tres años siguientes.

2. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

En Castilla y León existen, tanto en TPO como en AJD, tipos incrementados y reducidos distintos de los generales.

Para 2014 se amplía este elenco creando un tipo reducido del 5 % en TPO y del 0,5 % en AJD cuando sobre sus respectivos hechos imponible (transmisiones de inmuebles que vayan a constituir la sede social o centro de trabajo de empresas o negocios profesionales en el primer caso y primeras copias de escrituras y actas notariales que documenten la adquisición de inmuebles que vayan a constituir la sede social o centro de trabajo de empresas o negocios profesionales, así como la constitución de préstamos y créditos hipotecarios para su adquisición en el segundo) se cumplan estos requisitos:

- a) Que la empresa o el negocio profesional tenga su domicilio fiscal y social en el territorio de la Comunidad de Castilla y León.
- b) Que la empresa o negocio profesional no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con la Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio.
- c) Que la empresa o negocio profesional se mantenga durante los cinco años siguientes a la fecha de la escritura pública que documente la adquisición.
- d) Que la empresa o negocio profesional incremente su plantilla global de trabajadores en el ejercicio en que se adquiera el inmueble respecto al año anterior, en términos de personas/año regulados en la normativa laboral y mantenga esta plantilla al menos tres años.

7. CATALUÑA. LEY 2/2014, DE 27 DE ENERO, DE MEDIDAS FISCALES, ADMINISTRATIVAS, FINANCIERAS Y DEL SECTOR PÚBLICO

1. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Las modificaciones más relevantes son las siguientes:

- Disminuyen los importes de las reducciones por grado de parentesco quedando del siguiente modo:
 - a) Grupo I (adquisiciones por descendientes menores de 21 años): 100.000, más 12.000 euros por cada año de menos de 21 que tenga el causahabiente, hasta un límite de 196.000 euros.
 - b) Grupo II (adquisiciones por descendientes de 21 años o más, cónyuges y ascendientes):
 - Cónyuge: 100.000 euros.
 - Hijo: 100.000 euros.
 - Resto de descendientes: 50.000 euros.
 - Ascendientes: 30.000 euros.
 - c) Grupo III (adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado y por ascendientes y descendientes por afinidad): 8.000 euros.
 - d) Grupo IV (adquisiciones por colaterales de cuarto grado o de grados más distantes y por extraños): no se aplica ninguna reducción por razón de parentesco.
- La reducción de 275.000 euros para personas de la tercera edad se aplica solo en las adquisiciones por causa de muerte por personas del grupo II de 75 años o más.
- Desaparece la reducción que existía de un 50 % del exceso de base imponible resultante de la previa aplicación de otras reducciones.
- La bonificación de la cuota tributaria del 99 % de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones en las adquisiciones por causa de muerte, hasta ahora aplicable a contribuyentes de los grupos I y II, queda para los cónyuges. El resto de contribuyentes de los grupos I y II pueden aplicar la bonificación en el porcentaje medio ponderado que resulte de la aplicación para cada tramo de base imponible de los siguientes porcentajes:

	Base imponible hasta euros	Bonificación (porcentaje)	Resto base imponible hasta euros	Bonificación marginal (porcentaje)
1	0,00	0,00	100.000,00	99,00
2	100.000,00	99,00	100.000,00	97,00
3	200.000,00	98,00	100.000,00	95,00
4	300.000,00	97,00	200.000,00	90,00
5	500.000,00	94,20	250.000,00	80,00
6	750.000,00	89,47	250.000,00	70,00
7	1.000.000,00	84,60	500.000,00	60,00
8	1.500.000,00	76,40	500.000,00	50,00
9	2.000.000,00	69,80	500.000,00	40,00
10	2.500.000,00	63,84	500.000,00	25,00
11	3.000.000,00	57,37	en adelante	20,00

- Para los contribuyentes de grupo I y II (excepto cónyuges), se da la opción de aplicar el cuadro anterior o, para el caso de que se acojan también a alguno de los beneficios recogidos en el artículo 58 bis de la Ley 19/2010, el porcentaje de bonificación inferior que se detalla en el cuadro siguiente:

	Base imponible hasta euros	Bonificación (porcentaje)	Resto base imponible Hasta euros	Bonificación marginal (porcentaje)
1	0,00	0,00	100.000,00	49,50
2	100.000,00	49,50	100.000,00	48,50
3	200.000,00	49,00	100.000,00	47,50
4	300.000,00	48,50	200.000,00	45,00
5	500.000,00	47,10	250.000,00	40,00
6	750.000,00	44,73	250.000,00	35,00
7	1.000.000,00	42,30	500.000,00	30,00
.../...				

	Base imponible hasta euros	Bonificación (porcentaje)	Resto base imponible Hasta euros	Bonificación marginal (porcentaje)
.../...				
8	1.500.000,00	38,20	500.000,00	25,00
9	2.000.000,00	34,90	500.000,00	20,00
10	2.500.000,00	31,92	500.000,00	12,50
11	3.000.000,00	28,68	en adelante	10,00

2. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

- Se fija un tipo de gravamen aplicable a los arrendamientos del 0,3 % durante el año 2014 y del 0,5 % a partir del 1 de enero de 2015. Se precisa que el pago del impuesto debe efectuarse mediante autoliquidación.
- En la bonificación del 70 % por transmisión de viviendas a empresas inmobiliarias se exige que estas transmitan tal vivienda a un particular. Lo que se modifica para 2014 es la ampliación del plazo que tienen para hacerlo, porque de 3 años se eleva a 5.

8. EXTREMADURA. LEY 6/2013, DE 13 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS TRIBUTARIAS DE IMPULSO A LA ACTIVIDAD ECONÓMICA EN EXTREMADURA. LEY 7/2013, DE 27 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE EXTREMADURA PARA 2014

1. MODIFICACIONES RELATIVAS AL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

1.1. Concepto Sucesiones

1.1.a) Reducción propia del 100 % por la adquisición de bienes empresariales

En este beneficio se reduce el plazo de 10 a 5 años tanto para que el adquirente mantenga en su patrimonio la adquisición, como para que se mantenga el domicilio fiscal de la empresa o negocio o el domicilio fiscal y social de la entidad societaria en el territorio de la Comunidad Autónoma de Extremadura.

1.1.b) Mejora de la reducción estatal por la adquisición de bienes empresariales

Como se acaba de ver, en Extremadura ya existía, y existe, una reducción propia del 100 % en la adquisición por causa de muerte de empresa individual, negocio profesional o de participaciones en entidades societarias.

Lo que incorpora el artículo 3 de la Ley 6/2013 es una mejora de la reducción estatal de la base imponible por la adquisición mortis causa del mismo tipo de bienes para reconocérsela a quienes no tengan relación de parentesco con el causante. El porcentaje de reducción es el estatal del 95 %, consistiendo la «mejora», precisamente, en la extensión del ámbito subjetivo a los causahabientes que no tuvieran parentesco con el fallecido.

El acceso a esta mejora exige cumplir:

- Los requisitos y condiciones establecidos en el artículo 20.2 c) de la LISD regulador de la reducción estatal.
- Adicionalmente, en lo que tengan de distintos, los previstos para la preexistente reducción propia (contemplados en el art. 21 del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado aprobado por DLeg. 1/2013, de 21 de mayo).
- Y finalmente se establecen las siguientes condiciones específicas a los adquirentes no emparentados con el fallecido:
 - a) Tener un contrato laboral o de prestación de servicios dentro de la empresa o negocio profesional del transmitente que esté vigente a la fecha del fallecimiento de este y acreditar una antigüedad mínima de cinco años en la empresa o negocio.
 - b) Tener encomendadas tareas de responsabilidad en la gestión o dirección de la empresa o negocio a la fecha del fallecimiento del causante y con una antigüedad mínima en el ejercicio de estas de tres años. Se entenderá que tienen encomendadas estas tareas si acreditan la categoría laboral correspondiente a los grupos 1, 2 y 3 de cotización del Régimen General de la Seguridad Social o si el transmitente les hubiera otorgado un apoderamiento especial para llevar a cabo las actuaciones habituales de gestión de la empresa.

1.2. Concepto Donaciones

1.2.a) Reducción autonómica por donación de dinero a parientes para la constitución o ampliación de una empresa individual, negocio profesional o para adquirir participaciones en entidades

Se da nueva redacción al artículo 25 del texto refundido modificando con cierto alcance la normativa anterior.

El beneficio es una reducción del 99 % de la base imponible y se ha cambiado lo siguiente:

- Los ascendientes y los colaterales hasta el tercer grado por consanguinidad o afinidad también podrán aplicarse la reducción.
- No es necesario que se destine el importe íntegro de la donación a su «primer intento empresarial», bastando ahora con que se destine a la constitución o ampliación de una empresa individual o de un negocio profesional o a la adquisición de participaciones sociales. Sea o no la primera vez que constituye una empresa o que compra participaciones.
- Desaparecen las siguientes exigencias: El que el donatario tuviera un patrimonio inferior a 402.678,11 euros, los límites de cifras de negocios del último ejercicio cerrado y la prohibición de que existiera vinculación entre donante y donatario conforme a los criterios propios de la imposición directa.
- Los requisitos específicos para el caso de adquisición de las participaciones de una entidad, que son adicionales a los exigibles con carácter general, se mantienen en los mismos términos.
- La base máxima de la reducción pasa de 120.000 a 300.000 euros con carácter general. No obstante, cuando el donatario tenga la consideración legal de persona con discapacidad, la base máxima de la reducción no podrá exceder de 450.000 euros.
- Se precisa cómo juegan, para un mismo donatario, los límites en el caso de dos o más donaciones: la base de la reducción y la cantidad que hay que considerar para valorar si se respetan los límites será el resultado de sumar el importe de todas ellas.

1.2.b) Reducción propia del 99 % en las donaciones de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades societarias

De modo análogo a lo realizado en el concepto sucesorio del impuesto, los requisitos relativos al mantenimiento de lo adquirido y del domicilio de la empresa se rebajan de 10 a 5 años en la tributación por adquisiciones inter vivos.

1.2.c) Mejora de la reducción estatal de la base imponible por la adquisición inter vivos de bienes empresariales

Cumpliendo los requisitos del artículo 20.6 de la Ley 29/1987, y los de la reducción propia anterior (recogida en el art. 26 del texto refundido), procederá una reducción del 95 % en la base imponible en la adquisición de quien, no siendo pariente del donante, cumpla los requisitos vistos en el epígrafe 1.1.b) anterior.

1.2.d) Reducción en las donaciones a descendientes de inmuebles destinados a desarrollar una actividad empresarial o un negocio profesional

En las donaciones a los descendientes de inmuebles destinados a desarrollar una actividad empresarial, excepto la de arrendamiento, o un negocio profesional, se aplicaba una reducción propia de la comunidad autónoma del 99% sobre los primeros 120.000 euros. Con la nueva normativa, la base se amplía hasta 300.000 euros del valor comprobado del bien donado.

1.2.e) Límite conjunto de las reducciones por adquisiciones lucrativas inter vivos

Las reducciones en las donaciones a los descendientes, ascendientes o colaterales hasta el tercer grado destinadas al desarrollo de una actividad económica o a la formación tenían un límite de 120.000 que ahora pasa, en conjunto, a 300.000 euros.

2. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

2.1. Transmisiones Patrimoniales Onerosas

2.1.a) Transmisión de unidad económica autónoma por persona física

En lugar del tipo general, se crea un tipo reducido del 5% aplicable a la transmisión de inmuebles incluidos en la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial en empresas individuales o negocios profesionales, siempre que esta resulte no sujeta conforme al artículo 7.1.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA).

Los requisitos son:

- a) Que, con anterioridad a la transmisión, el transmitente ejerciese la actividad empresarial o profesional en el territorio de la Comunidad Autónoma de Extremadura, de forma habitual, personal y directa.
- b) Que el adquirente mantenga la plantilla media de trabajadores respecto al año anterior a la transmisión, en términos de personas/año regulados en la normativa laboral, durante un periodo de cinco años.

A estos efectos, se computarán en la plantilla media a los trabajadores sujetos a la normativa laboral, cualquiera que sea su relación contractual, considerando la jornada contratada en relación con la jornada completa y, cuando aquella fuera inferior a esta, se calculará la equivalencia en horas.

- c) Que el adquirente mantenga el ejercicio de la actividad empresarial o profesional en el territorio de la Comunidad Autónoma de Extremadura, de forma habitual, personal y directa, durante un periodo mínimo de cinco años.

2.1.b) Tipo de gravamen reducido del 5 % aplicable a la transmisión de inmuebles que tengan que constituir la sede del domicilio fiscal o un centro de trabajo de sociedades o empresas de nueva creación

Los requisitos exigibles son:

- a) El alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores.
- b) Mantenimiento mínimo de cuatro años, desde la adquisición, del ejercicio de la actividad empresarial o profesional en el territorio de Extremadura.
- c) La empresa tendrá el domicilio social y fiscal en Extremadura.
- d) La adquisición deberá formalizarse en un documento público, en el que se hará constar expresamente la finalidad de destinar el inmueble a la sede del domicilio fiscal o a un centro de trabajo, así como la identidad de los socios y las participaciones de cada uno. No se podrá aplicar el tipo reducido si alguna de estas declaraciones no consta en el documento público, ni tampoco en el caso de que se hagan rectificaciones del documento con el fin de subsanar su omisión, excepto que se hagan dentro del periodo voluntario de autoliquidación del impuesto.
- e) La adquisición del inmueble deberá tener lugar antes del transcurso de un año desde la creación de la empresa.
- f) La empresa deberá desarrollar una actividad económica. A tal efecto, no tendrá por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo previsto en el artículo 4.Ocho.Dos a) de la Ley 19/1991, ni dedicarse a la actividad de arrendamiento de inmuebles.
- g) Como mínimo, la empresa deberá emplear a una persona domiciliada fiscalmente en Extremadura con un contrato laboral a jornada completa y dada de alta en el Régimen General de la Seguridad Social, durante los cuatro años a que se refiere la letra b) anterior.

2.1.c) Tipo de gravamen reducido del 4 % para las transmisiones patrimoniales onerosas de determinados vehículos comerciales e industriales ligeros usados de hasta 3.500 kg de masa máxima autorizada

El requisito clave para aplicar el tipo reducido es la condición de empresario del adquirente, entendiendo por tal a los contribuyentes que realicen actividades económicas sujetas al IRPF o al Impuesto sobre Sociedades y siempre que tales vehículos se afecten a la actividad.

2.2. Actos Jurídicos Documentados

2.2.a) Tipo de gravamen reducido del 0,75 % aplicable a las escrituras notariales que documenten la constitución de préstamos y créditos hipotecarios para financiar la adquisición de inmuebles que vayan a constituir el domicilio fiscal o un centro de trabajo de sociedades o empresas de nueva creación

Los requisitos son los mismos que los recogidos en el epígrafe 2.1 b) anterior por lo que solo destacamos que la base sobre la que se podrá aplicar el beneficio fiscal será la parte financiada del precio del inmueble que vaya a constituir el domicilio fiscal o un centro de trabajo, excluidos los impuestos indirectos aplicables y el resto de gastos inherentes a la adquisición. Se precisa también que este beneficio fiscal no será aplicable a la adquisición de inmuebles posteriores o sucesivos.

2.2.b) Tipo de gravamen reducido del 0,75 % aplicable a las escrituras notariales que documenten la adquisición de inmuebles que vayan a constituir el domicilio fiscal o un centro de trabajo de sociedades o empresas de nueva creación

Si el anterior era un beneficio que se proyectaba sobre la fuente de financiación, este se dirige directamente sobre la operación de adquisición.

De sus requisitos, y especialmente por su comparación con los exigibles para aplicar el tipo del 0,75 % al préstamo hipotecario que financie la compra, y con los propios del tipo reducido de TPO del 5 % para el mismo tipo de operación de adquisición, cabe destacar lo siguiente:

- Los adquirentes han de ser contribuyentes que realicen actividades económicas sujetas al IRPF o al Impuesto sobre Sociedades y que se destinen a ser su domicilio fiscal o centro de trabajo. Pero no se exige, expresamente al menos, el alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores.
- La adquisición deberá realizarse mediante financiación ajena cuando, si la compra está sujeta a TPO, la fuente de financiación es irrelevante.
- No resultará aplicable a operaciones que hayan sido objeto de renuncia a la exención en IVA.
- Si para el beneficio equivalente en TPO se exige que deba desarrollar una actividad económica, en este solo hay una restricción para el caso de personas jurídicas y que, además, se formula de un modo distinto al vetar el beneficio a aquellas en las que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto a actividades empresariales o profesionales.
- No hay plazo para inicio de la actividad ni requisito de creación de empleo.

2.2.c) *Viviendas con protección pública*

La Ley 7/2013 establece, exclusivamente para 2014, un tipo de gravamen reducido del 0,1 % a las escrituras públicas que documenten las adquisiciones de inmuebles destinados a vivienda habitual del sujeto pasivo siempre que se trate de viviendas con protección pública y calificadas como viviendas medias, así como la constitución de préstamos hipotecarios destinados a su financiación.

Por remisión expresa al artículo 43 del texto refundido debe cumplirse además que el valor real de la vivienda no supere los 122.000 euros y, en segundo lugar, que la suma de las bases imponibles general y del ahorro del IRPF del adquirente no sea superior a 19.000 euros en tributación individual o a 24.000 euros en caso de tributación conjunta y siempre que la renta total anual de todos los miembros de la familia que vayan a habitar la vivienda no exceda de 30.000 euros anuales, incrementados en 3.000 euros por cada hijo que conviva con el adquirente.

3. NORMAS PROCEDIMENTALES

3.1. **Forma de pago para acceder a los beneficios fiscales**

Se establece una condición general respecto de los medios de pago para la aplicación de los beneficios fiscales en cualquiera de los tributos propios o cedidos. Tal condición es que el abono de las cantidades satisfechas por el negocio jurídico que origine el derecho a su aplicación se realice mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito.

3.2. **Supresión de las liquidaciones con acuerdo y acuerdos previos de valoración**

Existían en el año anterior en esta comunidad dos instrumentos de corte procedimental que pretendían agilizar la comprobación de valores dando también un mayor protagonismo en su solución al contribuyente. Estos instrumentos eran, en concreto, la posibilidad de liquidaciones con acuerdo (figura equivalente en un procedimiento de comprobación limitada a las actas con acuerdo previstas en la LGT) y los acuerdos previos de valoración (de cierta importancia también en impuestos como el de Sociedades).

Sin embargo, el celo con que se interpretan los límites de la capacidad normativa de las comunidades autónomas, especialmente agudo además en las cuestiones procedimentales, ha llevado a esta comunidad a derogar formalmente el sostén legal de ambas figuras antes que someter al juicio del TC la decisión final sobre su pertinencia.

En efecto, la disposición derogatoria se proyecta expresamente sobre los artículos 66, 67 y 77 del texto refundido con lo que quedan suprimidas esas vías de solución convencional de una de las actuaciones, la comprobación de valor, más imprecisa jurídicamente y más sujeta a disparas interpretaciones de las que existen en el ámbito tributario.

La exposición de motivos de la ley es esclarecedora sobre la causa de esta supresión «Esta derogación se lleva a cabo como consecuencia de las negociaciones previas celebradas por el Grupo de Trabajo constituido en cumplimiento de lo previsto en el Acuerdo de la Comisión Bilateral de Cooperación Administración General del Estado-Comunidad Autónoma de Extremadura, de fecha 30 de agosto de 2013, para el estudio y propuesta de solución de las discrepancias competenciales manifestadas en relación con los citados artículos».

9. GALICIA. LEY 9/2013, DE 19 DE DICIEMBRE, DEL EMPRENDIMIENTO Y DE LA COMPETITIVIDAD ECONÓMICA DE GALICIA. LEY 11/2013, DE 26 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE GALICIA PARA EL AÑO 2014

La Ley 9/2013 incluye una *disposición final (la primera)* por la que se procede a una modificación del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio. La modificación surte efectos desde 1 de enero de 2013. Posteriormente, la Ley 11/2013 introdujo alguna modificación adicional.

1. MODIFICACIONES RELATIVAS AL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

1.1. Concepto Sucesiones

1.1.a) Se amplía por la Ley 9/2013 el ámbito de la reducción del 95 % (con un límite de 118.750 euros) por la adquisición de bienes destinados a la creación o constitución de una empresa o negocio profesional a través de las siguientes disposiciones:

- El bien relicto que permite el beneficio ya no es solo el dinero, sino cualquier tipo de bien destinado a la constitución o adquisición de una empresa o negocio profesional.
- El límite de socios o partícipes en la empresa no puede superar la cifra de cinco, aunque se prevé la excepción de sociedades laborales o sociedades cooperativas.
- El requisito formal de que la aceptación de la transmisión hereditaria ha de formalizarse en escritura pública, en la que se exprese la voluntad de que, si es dinero,

se destine a la constitución o adquisición de una empresa o negocio profesional, se amplía y concreta si es un bien de otra naturaleza, exigiendo que la mención haga referencia a que ese bien se afecte a una actividad.

- El plazo preexistente para la constitución o adquisición de la empresa o del negocio profesional era de seis meses, a contar desde la fecha de formalización de la aceptación de la transmisión hereditaria. En el ahora novedoso caso de que se tratara de bienes distintos de dinero, la afectación de dicho bien a la actividad debe producirse también en el plazo de seis meses, a contar desde la constitución o adquisición de la empresa o del negocio profesional, y deberá mantenerse por un plazo de cuatro años desde la afectación. No se entenderá que se incumple este requisito si el bien se cambia por otro de igual o superior valor.
- Se reformula el requisito referido al empleo, porque de los dos contratos y duración de dos años se pasa a exigir que en esos cuatro años se deberá formalizar y mantener un contrato laboral a jornada completa, con una duración mínima de un año y con alta en el Régimen General de la Seguridad Social, con personas con residencia habitual en Galicia distintas del/la contribuyente que aplique la reducción y de los socios y socias o partícipes de la empresa o del negocio profesional, salvo en el caso de sociedades laborales y sociedades cooperativas.

1.1.b) El apartado Cuatro del artículo 8 del texto refundido establecía una reducción del 99% por la adquisición de bienes y derechos afectos a una actividad económica y de participación en entidades cuando concurrieran determinadas circunstancias.

El esquema general del beneficio no ha sufrido cambios, pero sí que la Ley 11/2013 ha procedido a una relajación de sus requisitos. En concreto para permitir la coexistencia en el ejercicio de labores de dirección por parte del donante y del donatario durante un plazo máximo de un año desde que se produjera la transmisión. La confesada finalidad de la medida es «favorecer la transmisión intergeneracional de las empresas de carácter familiar y su mantenimiento en el futuro, ya que soportan una parte importante del producto interior bruto y del empleo regional».

La plasmación normativa se da en que, frente a la anterior situación que exigía el inmediato cese de funciones directivas, ahora se exige «que, si la persona donante viniese ejerciendo funciones de dirección, deje de ejercer y percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones en un plazo de un año desde el momento de la transmisión».

El otro cambio afecta al requisito de mantenimiento de lo adquirido y de cumplimiento de la exención del Impuesto sobre el Patrimonio durante los cinco años siguientes al devengo del impuesto. Para no ser contradictorio con el sentido de la reforma, ahora se precisa que, en el supuesto de que la persona donante no haya dejado de ejercer y percibir remuneraciones, no se tendrá en cuenta para determinar el grupo de parentesco a efectos del cumplimiento en la persona adquirente de los requisitos del ejercicio de funciones directivas y remuneraciones por dicho ejercicio.

1.2. Concepto Donaciones

La ya existente reducción del 95 % en este concepto impositivo por la adquisición de bienes destinados a la creación de una empresa o negocio profesional era equivalente a la comentada para las adquisiciones sucesorias. La modificación que introduce esta ley es para hacer idénticas precisiones y adaptaciones a las comentadas para la reducción anterior.

2. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

2.1. Transmisiones Patrimoniales Onerosas

Se crea por la Ley 11/2013 una deducción del 92,5 % aplicable a las primeras concesiones o autorizaciones administrativas relativas a las energías renovables.

El concepto de energías renovables se remite al artículo 2 de la Directiva 2009/28/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2009, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables y por la que se modifican y derogan las Directivas 2001/77/CE y 2003/30/CE.

2.2. Actos Jurídicos Documentados

Se modifica el artículo 17.Ocho que recogía en el subconcepto de «documentos notariales» (cuota variable) una deducción del 100 % con el límite de 1.500 euros por la constitución y modificación de préstamos o créditos hipotecarios concedidos para la financiación de las adquisiciones de local de negocios para la constitución de una empresa o negocio profesional.

La modificación es la ampliación de esa deducción a la constitución o modificación de contratos de arrendamiento financiero a que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre disciplina e intervención de las entidades de crédito, destinados a financiar locales de negocio.

Los requisitos que deben cumplirse, referidos a la constitución de la empresa o negocio y su mantenimiento, ubicación, plazos y afectación del bien, son:

- La adquisición del inmueble ha de formalizarse en escritura pública, en la que se exprese la voluntad de que se destine a la realización de una actividad económica.
- La constitución de la empresa o negocio profesional debe producirse en el plazo de seis meses anteriores o posteriores a la fecha de la operación de arrendamiento financiero.

- El centro principal de gestión de la empresa o negocio profesional, o el domicilio fiscal de la entidad, debe encontrarse ubicado en Galicia y mantenerse durante los tres años siguientes a la fecha de devengo del impuesto.
- Durante el mismo plazo deberán mantenerse la actividad económica y el nivel de inversión que se tome como base de la deducción.

3. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

Se crea una bonificación del 75 % con un límite de 4.000 euros en la cuota del impuesto a favor de las inversiones realizadas por *business angels*.

En la normativa fiscal gallega se recoge un beneficio en el IRPF, al igual que en la nacional y en otras autonómicas, para quien invierte en empresas nuevas o de reciente creación. El beneficio que se establece en el impuesto patrimonial (a favor de los bienes que permitieron la aplicación de las deducciones en la cuota íntegra autonómica del impuesto sobre la renta) se aplica sobre la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a los mencionados bienes o derechos.

La vinculación de este beneficio con el del IRPF es máxima porque el incumplimiento de los requisitos previstos en las deducciones del impuesto que grava la renta determinará la pérdida de esta bonificación en el impuesto patrimonial.

4. NORMA PROCEDIMENTAL

En el artículo 27.Tres, dedicado a regular el medio de comprobación de precios medios de mercado [establecido en el art. 57.1.º c) de la Ley 58/2003, General Tributaria], ya se decía que la Administración tributaria aprobará y publicará la metodología empleada en el cálculo, que incluirá las tablas de los propios precios medios resultantes o bien las tablas de los componentes o valores básicos (suelo, construcción y gastos/beneficios).

La novedad reside en la precisión de que también incluirá unos coeficientes singularizados. La propia ley los define como los que tienen como finalidad adaptar los precios medios a la realidad física del bien a valorar y recogen la variabilidad del valor en función de las características particulares del bien.

Se precisa también que el proceso de singularización puede hacerse de oficio por la Administración cuando tenga constancia de la existencia de la singularidad, o a requerimiento del administrado mediante la indicación de la presencia de esta. Más decisivo en la práctica, y en la eficiencia administrativa, es la indicación de que el uso de estos coeficientes puede hacerse por funcionario sin conocimientos periciales específicos. Tal posibilidad queda restringida a aquellos casos en que el valor del coeficiente esté parametrizado normativamente.

Al hilo de esta regulación, y para explicar el sentido de esos coeficientes, conviene recordar que, aunque el artículo 157.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos se limita a recoger que la Administración tributaria competente podrá aprobar y publicar la metodología o el sistema de cálculo utilizado para determinar los precios medios en función del tipo de bienes, así como los valores resultantes, el 160.3 señala que, usando este medio de comprobación, la propuesta de valoración deberá especificar la adaptación de los estudios de precios medios de mercado y del sistema de cálculo al caso concreto. Es esa exigencia de especificación lo que resuelven los coeficientes singularizadores.

10. MADRID. LEY 6/2013, DE 23 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES Y ADMINISTRATIVAS

El Título I de la ley contiene varias medidas fiscales que afectan al IRPF, al ITP y AJD y al Impuesto sobre Hidrocarburos.

En el ITP y AJD se han introducido las siguientes modificaciones ordenadas por conceptos:

1. TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS

En este concepto se reduce el tipo general del 7 al 6 % en las transmisiones de inmuebles y la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos.

2. ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

De modo análogo se opera una reducción sobre el tipo impositivo general del 1 % aplicable a la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de «Actos Jurídicos Documentados». El tipo general, esto es, el aplicable cuando no concurra alguno de los supuestos siguientes, pasa a ser el 0,75 %.

El abanico de tipos en AJD queda como sigue:

- Para primeras copias de escrituras y actas notariales que documenten transmisiones de viviendas cuando el adquirente sea persona física:
 - El 0,2 % cuando se transmitan viviendas de protección pública reguladas en la Ley 6/1997, de 8 de enero, de Protección Pública a la Vivienda de la Comunidad de Madrid, con una superficie útil máxima de 90 metros cuadrados.

Cuando el adquirente de la vivienda de protección pública sea un titular de familia numerosa, se aplicará el límite máximo incrementado de superficie construida que resulte de lo dispuesto en la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas, y en sus normas de desarrollo.

- El 0,4 % cuando se transmitan viviendas cuyo valor real sea igual o inferior a 120.000 euros.
 - El 0,5 % cuando se transmitan viviendas cuyo valor real sea igual o inferior a 180.000 euros y superior a 120.000 euros.
 - El 0,75 % cuando se transmitan viviendas cuyo valor real sea superior a 180.000 euros.
- Para primeras copias de escrituras y actas notariales que documenten la constitución de hipoteca en garantía de préstamos para la adquisición de vivienda cuando el prestatario sea persona física, serán los siguientes:
 - Se aplicará el tipo 0,4 % cuando el valor real del derecho que se constituya sea igual o inferior a 120.000 euros.
 - Se aplicará el tipo 0,5 % cuando el valor real del derecho que se constituya sea igual o inferior a 180.000 euros y superior a 120.000 euros.
 - Se aplicará el tipo 0,75 % cuando el valor real del derecho que se constituya sea superior a 180.000 euros.

11. REGIÓN DE MURCIA. LEY 6/2013, DE 8 DE JULIO, DE MEDIDAS EN MATERIA TRIBUTARIA DEL SECTOR PÚBLICO, DE POLÍTICA SOCIAL Y OTRAS MEDIDAS ADMINISTRATIVAS. LEY 14/2013, DE 26 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS TRIBUTARIAS, ADMINISTRATIVAS Y DE FUNCIÓN PÚBLICA

La Ley 14/2013 es, propiamente, la ley de «acompañamiento» de la de presupuestos pero, por lo que respecta a los impuestos cedidos, las novedades que introduce se limitan a retocar una de las disposiciones que se introdujeron por la Ley 6/2013. Ambas normas actúan, además, sobre la norma que recoge la legislación tributaria autonómica: el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de tributos cedidos, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre.

1. MODIFICACIONES RELATIVAS AL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Mediante la Ley 6/2013, el beneficio central del impuesto (la deducción autonómica del 99%) queda limitado a los sujetos pasivos de grupo I, eliminando en consecuencia la deducción

para sujetos pasivos incluidos en el grupo II del artículo 20.2 a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

2. MODIFICACIONES RELATIVAS AL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

Se han introducido las siguientes modificaciones ordenadas por conceptos:

2.1. Transmisiones Patrimoniales Onerosas

El tipo general sobre bienes inmuebles lo dejó la Ley 6/2013 en el 8 % con la excepción de determinadas viviendas de protección oficial, así como la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, salvo los de garantía.

2.2. Actos Jurídicos Documentados

También, por la Ley 6/2013, se incrementa el tipo general en este subconcepto que pasa del 1,2 al 1,5 %. Además, se establece un nuevo tipo incrementado del 2 % para las primeras copias de escrituras públicas otorgadas para formalizar la primera transmisión de bienes inmuebles.

Por su parte, el tipo incrementado para transmisiones de bienes inmuebles respecto de las cuales se haya renunciado a la exención contenida en el artículo 20.Dos, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, pasa del 2 al 2,5 %.

Con posterioridad a la Ley 6/2013, la 14/2013 sustituye la expresión «primera transmisión de bienes inmuebles» por la más correcta técnicamente de transmisiones de bienes inmuebles «sujetas y no exentas al Impuesto sobre el Valor Añadido».

De este modo, cualquier transmisión de bienes inmuebles que tribute por IVA tributará en AJD al 2 %, excepto si esa tributación deriva de la previa renuncia a la exención del 20.Dos de la LIVA, en cuyo caso lo hará al 2,5 %.

12. VALENCIA. LEY 5/2013, DE 23 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES, DE GESTIÓN ADMINISTRATIVA Y FINANCIERA, Y DE ORGANIZACIÓN DE LA GENERALITAT

El Capítulo III de esta ley contiene las modificaciones de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, del tramo autonómico del IRPF y restantes tributos cedidos, incluyendo cambios en la mayor parte de los impuestos cedidos.

1. MODIFICACIONES RELATIVAS AL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Aunque su ámbito de aplicación se extiende tanto a este impuesto como al IRPF, debe destacarse que el artículo 70 de la Ley 5/2013 crea una nueva disposición adicional decimosexta en la Ley 13/1997 para establecer la obligación de utilizar determinados medios de pago para aplicar algunos beneficios fiscales.

En concreto, los requisitos de las entregas de importes dinerarios serán exigibles para la aplicación de las deducciones y bonificaciones en la cuota y de las reducciones en la base imponible a las que se refieren las letras e), k), l), m), n), ñ), o), p), q), r) y v) del apartado uno del artículo cuarto (referidas al IRPF) y, en el ISD, a los números 1) y 2) del artículo diez bis, y las letras c) y d) del apartado 1 del artículo doce bis.

El requisito consiste en que queda condicionado el beneficio a que la entrega de los importes dinerarios derivada del acto o negocio jurídico que dé derecho a la aplicación de aquellas, se realice mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito.

2. MODIFICACIONES RELATIVAS AL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

Se han introducido las siguientes modificaciones ordenadas por conceptos:

2.1. Transmisiones Patrimoniales Onerosas

El apartado tres del artículo trece de la Ley 13/1997 establece como tipo general del concepto el 6% en la adquisición de bienes muebles y semovientes, en la constitución y cesión de derechos reales sobre aquellos, excepto los derechos reales de garantía, y en la constitución de concesiones administrativas, con algunas excepciones.

Entre estas excepciones está el establecimiento de cuotas fijas para la adquisición de automóviles tipo turismo, vehículos todoterreno, motocicletas y ciclomotores, cuyo valor sea inferior a 20.000 euros y que tengan una antigüedad superior a 12 años, excluidos los que hayan sido calificados como vehículos históricos.

A este listado se añaden ahora los vehículos mixtos adaptables, justificando la norma la inclusión en que, cuando un particular no empresario o profesional transmite este tipo de vehículos –quedando, por tanto, sujeta la transmisión al ITP y AJD–, los mismos no se han encontrado afectos a actividades económicas, sino al uso particular de transporte de personas y no al de mercancías, lo que los asimila, por su función, a los efectos de la finalidad simplifica-

dora del cumplimiento de las obligaciones tributarias que tienen las cuotas fijas, a los vehículos tipo turismo.

Sin embargo, los vehículos mixtos adaptables no tributarán ni por cuota fija ni por el 6% y sí al 8% (juntamente con los automóviles tipo turismo, vehículos todoterreno, motocicletas y ciclomotores) si tienen una antigüedad inferior o igual a 12 años y cilindrada superior a 2.000 centímetros cúbicos, o con valor igual o superior a 20.000 euros.

2.2. Actos Jurídicos Documentados

2.2.a) Bonificación en novaciones modificativas de determinados créditos

En el artículo catorce bis de la Ley 13/1997 se introduce una bonificación del 100% de la cuota tributaria para determinadas operaciones jurídicas sobre créditos hipotecarios. Tal beneficio se construye sobre los elementos que, conforme a la legislación estatal (Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre Subrogación y Modificación de Préstamos Hipotecarios), dan derecho a la exención. En concreto, para la bonificación se exigen los siguientes requisitos:

- Debe tratarse de escrituras públicas de novación modificativa sobre las condiciones del tipo de interés inicialmente pactado o vigente, la alteración del plazo o ambas.
- El acto jurídico debe versar sobre créditos con garantía hipotecaria.
- Debe existir común acuerdo entre acreedor y deudor.
- El acreedor debe ser una de las entidades a las que se refiere el artículo 1 de la Ley 2/1994.

2.2.b) Bonificaciones temporales sobre determinados préstamos y créditos hipotecarios

Con un ámbito referido a 2014 y 2015 se modifica la disposición adicional decimoquinta en la Ley 13/1997 para introducir una bonificación del 100% en los supuestos de préstamos y créditos hipotecarios para la financiación de la adquisición de inmuebles por:

- Jóvenes menores de 35 años que sean empresarios o profesionales.
- Por sociedades mercantiles participadas directamente en su integridad por jóvenes.

El importe acumulado de bonificación para todos los sujetos pasivos que puedan aplicarla por un mismo préstamo o crédito hipotecario no podrá exceder de 1.000 euros.

En ambos casos los requisitos son los mismos:

- a) Que los inmuebles se afecten a la actividad empresarial o profesional del adquirente, como sede del domicilio fiscal o centro de trabajo de la empresa o negocio.

- b) Que el adquirente, o la sociedad participada, mantenga el ejercicio de la actividad empresarial o profesional y su domicilio fiscal en la Comunitat Valenciana durante un periodo de, al menos, 3 años, salvo que, en el caso de adquirente persona física, este fallezca dentro de dicho plazo, y que, en el caso de adquisición por sociedades mercantiles, además, se mantenga durante dicho plazo una participación mayoritaria en el capital social de los socios existentes en el momento de la adquisición.
- c) Debe mantenerse durante el mismo periodo de 3 años el inmueble, quedando prohibido tanto las «transmisiones indirectas» (efectuar actos de disposición u operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de adquisición o desafectarlo) como la transmisión «directa» del inmueble.
- d) Que el importe neto de la cifra de negocios de la actividad del adquirente, en los términos de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, no supere los 10 millones de euros durante 3 años.
- e) Que en el documento público en el que se constituya el préstamo o crédito hipotecario se determine expresamente el destino del inmueble al que se refiere la letra a), así como la identidad de los socios, su edad y su participación en el capital.

LA DETERMINACIÓN DEL PERIODO DE GENERACIÓN DE LA PLUSVALÍA EN EL IIVTNU Y SU INCIDENCIA SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR SOMETIDO A GRAVAMEN

Juan Calvo Vérguez

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad de Extremadura

EXTRACTO

El presente comentario tiene por objeto analizar la incidencia que adquiere en el IIVTNU la determinación del periodo de generación de la plusvalía y el hecho de que el incremento de valor sometido a gravamen por el citado impuesto no sea el real, sino el derivado de las reglas previstas para el cálculo de la base imponible, gravándose en consecuencia unos hechos que no son indicativos de la existencia de una verdadera capacidad económica, y situándose la fundamentación del gravamen por el citado impuesto, no ya en el citado principio constitucional tributario, sino en la presunta existencia de una riqueza que, en realidad, resulta ser inexistente o ficticia.

Palabras claves: IIVTNU, periodo de generación de la plusvalía, fecha de adquisición, fecha de transmisión, incrementos de valor o minusvalías reales y capacidad económica.

Fecha de entrada: 11-11-2013 / Fecha de aceptación: 20-12-2013 / Fecha de revisión: 18-03-2014

GENERATION PERIOD OF PROFIT IN IIVTNU AND ITS IMPACT ON VALUE INCREASE SUBJECTED TO TAXATION

ABSTRACT

This paper is to analyze the impact that acquires in IIVTNU determining the period of generation of surplus value and the fact that the increase in value under the aforementioned tax is not the real, but the derivative of the rules provided for calculating the tax base taxed accordingly facts that are not indicative of the existence of a real economic capacity, and reaching the merits of the aforementioned tax, not in that tax constitutional principle, but in the alleged existence of a wealth that actually turns out to be non-existent or fictitious.

Keywords: IIVTNU, generation time of goodwill, acquisition date, date of transmission, increases in value or actual losses and economic capacity.

Sumario

- I. Consideraciones generales
- II. La Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Cuenca de 21 de septiembre de 2010 y sus consecuencias
- III. Reflexiones finales

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 VÉRGEZ.

I. CONSIDERACIONES GENERALES

Con carácter general todo análisis que pretenda llevarse a cabo sobre la proyección del elemento temporal en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) y, más precisamente, sobre el aspecto relativo a la determinación del periodo de generación de la plusvalía, ha de partir del hecho de que la actual regulación normativa del citado impuesto [concretada en los arts. 104 a 110 del RDLeg. 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL)] optó en su día por eliminar cualquier referencia al «periodo impositivo», a diferencia de lo que sucedía al amparo de regulaciones precedentes¹.

Sin lugar a dudas el periodo de generación de la plusvalía representa una de las variables más relevantes dentro del IIVTNU de cara a efectuar el cálculo de la misma, de acuerdo con el régimen de cuantificación previsto al efecto en el artículo 107 del TRLRHL, precepto que establece una regla de determinación de la base imponible clara y objetiva que no persigue realmente medir el incremento de valor de los terrenos, sino proporcionar un instrumento de sencilla aplicación. En efecto, tal y como tendremos ocasión de analizar a lo largo del presente trabajo, no se somete a tributación una plusvalía real, sino una plusvalía cuantificada de forma objetiva. Tal y como señala FALCÓN Y TELLÁ² el impuesto se exige sobre la base de unos porcentajes anuales determinados por el ayuntamiento dentro de los límites recogidos en el apartado cuarto del precepto anteriormente citado, los cuales se aplican al valor de los terrenos en el momento del devengo, de manera que la base imponible será siempre positiva, aunque no haya existido un incremento de valor sino una eventual disminución. Así, por ejemplo, se emplea el valor catastral del suelo en el instante del devengo como si se tratase de un parámetro que permitiese reflejar dicho valor, con independencia del instante en el que el mismo hubiese sido fijado³.

Varias son las cuestiones preliminares que conviene clarificar a este respecto. En primer lugar, y al amparo de lo establecido en el artículo 107.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, se produjo una reducción del periodo de generación de las plusvalías susceptible de ser tomado en

¹ Véase, por ejemplo, aquello que disponía el artículo 351.2 del antiguo Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, en el que sí se utilizaba el referido concepto.

² FALCÓN Y TELLÁ, R.: «El IIVTNU y la pérdida de valor de los inmuebles: Sentencia del Juzgado de lo contencioso-administrativo núm. 13 de Barcelona de 22 enero 2013», *Quincena Fiscal*, núm. 21, 2013 (consultado en www.westlaw.es).

³ Dicha determinación de la base imponible del impuesto de acuerdo con las reglas del artículo 107 del TRLRHL no admite además prueba en contrario, al presentar las mismas un carácter imperativo, pudiendo no obstante el ente local entrar a comprobar que dicha determinación se ha efectuado mediante la aplicación de las normas reguladoras del impuesto.

consideración a efectos del cálculo del impuesto, disponiéndose que únicamente habrán de tomarse en consideración aquellas plusvalías que se hubiesen generado durante un periodo máximo de veinte años⁴. Señala concretamente el citado artículo 107.1 en su párrafo primero que «La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un periodo máximo de 20 años». Quiere decirse con ello, en consecuencia, que no son tenidas en cuenta las plusvalías anteriores si bien, como es sobradamente conocido, en ningún caso quedan sometidas a gravamen las plusvalías reales y efectivas. De este modo el incremento de valor sometido a gravamen no es el real, sino el derivado de las reglas previstas para el cálculo de la base imponible, obteniéndose así, en palabras de CHICO DE LA CÁMARA⁵, «una plusvalía que aumenta conforme lo hacen los años de posesión del inmueble por su titular, con independencia del incremento o disminución del valor que en la realidad haya podido experimentar su finca».

Tradicionalmente han venido suscitándose diversas cuestiones a la hora de proceder a fijar el momento inicial del periodo de generación de las plusvalías, las cuales han girado en torno al instante del cambio normativo operado al efecto y a la fecha de clasificación de los terrenos como urbanos.

Analicemos, por ejemplo, la cuestión relativa a la determinación del régimen jurídico que resulta aplicable. ¿Qué régimen jurídico ha de aplicarse a la hora de fijar el momento inicial del periodo de generación de la plusvalía tratándose de aquellos actos o negocios que, según los casos, son susceptibles o no de provocar la interrupción de dicho periodo? Imaginemos, por ejemplo, el supuesto relativo a una disolución de un régimen económico-matrimonial de gananciales. Como seguramente se recordará inicialmente dicha disolución no constituía una operación sujeta y exenta del impuesto, sino que se consideraba que no existía transmisión. Con posterioridad, sin embargo, y al amparo de lo dispuesto en la antigua Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales (LHL), la disolución del régimen económico-matrimonial sí que suponía la interrupción del periodo, estimándose que dicha operación se hallaba sujeta pero exenta del IIVTNU. Y, actualmente, se adopta el criterio previsto en un primer momento por la antigua Ley de Régimen Local de 1955 relativo a la inexistencia de transmisión sujeta.

Así las cosas, y de acuerdo con el régimen jurídico actualmente vigente, la referida disolución estaría no sujeta a gravamen. De este modo habiéndose adquirido el inmueble, por ejemplo, en 1990, y procediéndose a la disolución del régimen económico-matrimonial y a la venta del citado inmueble en el año 2004, el periodo a computar sería de catorce años o, en su caso, de trece, en función de cuál fuese la fecha concreta, ya que ha de tratarse de años completos⁶.

⁴ Como seguramente se recordará, durante la vigencia del régimen anterior el artículo 351.2 del Texto Refundido de Régimen Local establecía un límite de treinta años.

⁵ CHICO DE LA CÁMARA, P.: «Pérdidas de valor en el IIVTNU y principio de capacidad económica», *Tributos Locales*, núm. 111, 2013, pág. 21.

⁶ En este sentido puede consultarse la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid de 28 de enero de 2003 en la que se afirmaba que, si bien al tiempo del devengo del impuesto determinante de la liquidación cuestiona-

Ahora bien, ¿qué sucedería en el supuesto anteriormente indicado si la disolución del régimen económico-matrimonial de gananciales hubiese tenido lugar en el año 2003? ¿Habría que computar entonces el periodo que va desde 1990 hasta 2003 (trece años) o el que transcurre de 2003 a 2004 (un año)? En otras palabras, ¿qué régimen habría de aplicarse a una disolución de la sociedad de gananciales producida en el año 2003, el vigente en el instante en el que se produjo la disolución o el vigente en el momento de producirse la venta? Ninguna previsión específica de derecho transitorio se contiene a este respecto en el TRLRHL.

A priori, a tenor de lo establecido en el artículo 10.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), de conformidad con el cual «Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin periodo impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás derechos cuyo periodo impositivo se inicie desde ese momento», podría estimarse que la normativa susceptible de ser aplicada al conjunto de los distintos elementos estructurales del impuesto sería la vigente en la fecha de devengo. Sucede no obstante que, en aras de garantizar el necesario respeto al principio de seguridad jurídica, la jurisprudencia se encargó de declarar a este respecto que procede aplicar la norma vigente en el momento en el que se hubiese producido el acto considerado relevante a estos efectos, con independencia de aquella otra que pudiera encontrarse vigente en la fecha de devengo⁷.

Analicemos a continuación la determinación de la fecha inicial, que se concreta en la de la anterior transmisión. Partiendo de la consideración de un determinado negocio transmisivo como elemento del hecho imponible del impuesto ha de señalarse que dicha transmisión o, en su caso, la constitución de derechos reales, se proyecta en un doble sentido: de una parte, constituye el momento inicial para el cálculo de una plusvalía (fecha de devengo); y, de otra, repre-

da la norma aplicable a tal exacción era la antigua Ley 39/1988, «No puede concluirse que, a causa de ello, la fijación del hito inicial del periodo impositivo debe efectuarse en función de lo que dice el artículo 106.1 a) de la misma, sino en virtud de lo que disponía el comentado artículo 515.2 b) de la Ley de Régimen Local de 1955, porque tal factor, ocurrido antes del 1 de enero de 1990 de la entrada en vigor de la Ley 3/1988 respecto del Impuesto Municipal sobre el Incremento Municipal de los Terrenos, debe estar supeditado, en cuanto a su configuración técnico-jurídica, a lo que disponía el grupo normativo entonces imperante».

⁷ Véase a este respecto lo dispuesto por el Tribunal Supremo (TS), entre otras, en su Sentencia de 27 de febrero de 2002, en la que se estimó que la fecha inicial susceptible de ser tomada en consideración con motivo de una transmisión mortis causa efectuada en 1992 era la de la adquisición originaria realizada por los cónyuges respecto del 50% correspondiente a la adjudicación en pago de gananciales efectuada al supérstite, ya que en el momento del fallecimiento del otro cónyuge la disolución de la sociedad de gananciales no tenía la consideración de transmisión a efectos del impuesto. Este mismo criterio había sido observado por el Alto Tribunal (entre otras, Sentencias de 9 de julio de 1994 y de 19 de enero de 1995) en relación con los terrenos de personas jurídicas respecto de la interrupción o no del periodo por la antigua tasa de equivalencia, vigente como seguramente se recordará en Madrid y Barcelona hasta 1990, al considerar que dicha tasa de equivalencia sí que interrumpía el periodo según el régimen jurídico vigente en el momento de su devengo, consolidándose la referida interrupción como momento inicial para la ulterior fijación del periodo en una eventual transmisión posterior; y ello a pesar de que el régimen jurídico hubiese variado, no existiendo en la actualidad un régimen especial para los terrenos de las personas jurídicas que, con anterioridad, tributaban cada diez años por la simple titularidad de los mismos.

senta el momento inicial que ha de ser tomado en consideración a efectos de realizar el cómputo de la siguiente.

Así, por ejemplo, un determinado ayuntamiento podría estimar que se produce la transmisión con motivo de la disolución de una comunidad de bienes, siendo ese negocio jurídico el relativo al devengo. En cambio, si se estimase que la plusvalía en la transmisión actual comienza a contarse desde la última transmisión, al citado ente local le interesaría considerar que no se produjo transmisión alguna y que el plazo de generación de la plusvalía resulta superior⁸.

De entrada debe señalarse que carece de toda trascendencia la fecha en la que el bien inmueble hubiese adquirido la condición de urbano. Únicamente se requiere que tenga dicha condición en el momento del devengo del impuesto. Ahora bien, a efectos de concretar el momento inicial del periodo cabe plantearse qué tratamiento ha de ser otorgado a las escrituras de declaración de obra nueva. ¿Nos hallamos en el presente caso ante una transmisión del terreno o ante una concreta materialización de la plusvalía? Parece claro que no. En otras palabras, creemos que el periodo sometido a gravamen en el Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana ha de considerarse iniciado en la fecha de adquisición del terreno, y no en la fecha de declaración de la obra nueva edificada sobre el mismo.

¿Y qué sucedería en el supuesto de que se declarase la titularidad sobre un bien inmueble a través de un expediente de dominio o de un acta de notoriedad? ¿Habría que considerar en estos casos la existencia de una anterior operación sujeta? Estimamos que no, con lo que no se iniciaría ningún periodo impositivo en la fecha en la que los mismos se produjesen. Piénsese que no tiene lugar ningún acto de adquisición de derechos sobre los inmuebles, sino tan solo un acto declarativo de la existencia de tales derechos, no pudiendo originarse en consecuencia ninguna plusvalía susceptible de llegar a ser gravada⁹.

En todo caso estas no son las únicas situaciones de no sujeción susceptibles de llegar a producirse. Pensemos, por ejemplo, en el caso de adjudicaciones de terrenos que originan reparcelaciones, habiéndose efectuado las mismas a favor de los propietarios comprendidos dentro de la unidad de ejecución. Tal y como tuvo oportunidad de precisar la Dirección General de Tributos (DGT) en su contestación a Consulta de 14 de enero de 2004, dada la anterior situación «no se interrumpe el cómputo del plazo de generación de la plusvalía, remitiéndose a la fecha de la inicial adquisición de la propiedad o del derecho sobre el terreno reparcelado». E idéntico criterio cabría aplicar respecto de aquellos supuestos en los que lo que se origina es una subrogación real de derechos¹⁰.

⁸ E idéntica argumentación, pero con un criterio de carácter inverso, podría aplicarse a las posiciones procesales de los obligados tributarios.

⁹ Véase en este sentido QUESADA SANTIUSTRE, F.: *El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana*, Bayer Hermanos, Barcelona, 2001, pág. 123.

¹⁰ Así sucedería, entre otros supuestos, tratándose de adjudicaciones en comunidades de bienes o en régimen de cooperativas, al existir una identidad de razón entre dichos supuestos.

Finalmente, tratándose de adquisiciones de bienes que hubiesen formado parte del dominio público, la fecha en la que habría que estimar producida su adquisición a efectos de determinar el periodo de generación de la plusvalía no sería la de adquisición de dicho inmueble para el demanio público, sino aquella otra en la que hubiese tenido lugar su efectiva desafectación¹¹.

Como es sabido, en un primer momento se apuntó la posibilidad de que la fecha de entrada en vigor del impuesto, el 1 de enero de 1990, adquiriese la consideración de momento inicial para la cuantificación de las plusvalías, aludiéndose a un eventual carácter ilegítimamente retroactivo de las liquidaciones. Lo cierto es, sin embargo, que dicha posibilidad fue rechazada por el Tribunal Supremo argumentándose que, a pesar de que ninguna norma disponga de manera expresa que han de tenerse en cuenta los años anteriores a la norma actualmente vigente en el cálculo del periodo al que se aplique el impuesto en su régimen actual, este era el único sentido lógico que podía derivarse de lo establecido en la disposición transitoria quinta de la antigua Ley de Haciendas Locales de 1988, que preveía el vencimiento anticipado en el caso de la tasa de equivalencia a pesar de que no llegara a cumplirse el periodo decenal, adquiriendo dichos pagos la consideración de deducibles en la posterior aplicación del nuevo sistema¹².

De este modo habría que diferenciar entre el instante de entrada en vigor del nuevo régimen, de una parte, y el periodo impositivo al que el mismo hubiera de aplicarse, de otra. El impuesto resulta devengado en el instante en el que tiene lugar la transmisión, momento que adquiere la consideración de punto de referencia del régimen jurídico aplicable. Téngase presente además que, si bien la plusvalía constituye un aumento de valor generado con el transcurso del tiempo, no debe aplicarse la normativa vigente en cada uno de los años de generación, sino solo la vigente en el momento del devengo del impuesto¹³.

Refiriéndonos a continuación a los criterios de clasificación de los terrenos existentes al amparo de la fecha inicial, ¿resultaría posible fijar como momento inicial aquella fecha en la que el

¹¹ Este fue el criterio adoptado por el TSJ de Andalucía, entre otras, en sus Sentencias de 3 de enero y 21 de junio de 2001, y de 21 de junio de 1999. Un criterio distinto se contiene, sin embargo, en la Resolución del Jurado Tributario de Valencia de 31 de octubre de 2008, relativa a la determinación del periodo de generación del IIVTNU con motivo de la transmisión de un terreno que previamente había pasado de ser de dominio público a patrimonial por no estar ya afecto al servicio ferroviario, al declararse que, produciéndose este cambio de naturaleza del bien (que pasaba de ser de dominio público a bien patrimonial), la desafectación no constituye un modo de adquisición de la propiedad, de manera que no resulta posible tomar la misma como fecha inicial para la determinación del periodo de generación del incremento de valor a efectos del impuesto.

¹² Véanse a este respecto, entre otras, las Sentencias del TS de 27 de junio de 1996, 26 de marzo de 1997 y 8 de julio y 21 de octubre de 2000, así como la STSJ de Andalucía de 7 de abril de 2003.

¹³ Refiriéndose a la determinación de la fecha inicial del periodo de generación en un supuesto de transmisión de un terreno que había sido adjudicado al transmitente por una junta de compensación señala el Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Móstoles mediante Resolución de 3 de septiembre de 2012 que dicha fecha será la originaria de adquisición, ya que tales adjudicaciones no constituyen verdaderas transmisiones de dominio, no pudiendo tomarse como fecha inicial del periodo de generación la de adjudicación por parte de la junta de compensación, debiendo atenderse a la fecha de adjudicación de los terrenos aportados.

terreno hubiese adquirido las condiciones determinantes de su sujeción al impuesto, es decir, la fecha de la clasificación urbanística? La respuesta a esta cuestión ha de ser necesariamente negativa. Lo esencial de cara a la sujeción al impuesto es únicamente la clasificación urbanística del suelo en la fecha del devengo, y no la clasificación o la falta de ella en instantes posteriores. Dicho de otro modo, en el IIVTNU carece de toda trascendencia la situación urbanística de los terrenos al inicio del periodo impositivo o incluso durante la vigencia del mismo. Lo decisivo es que en el momento de la transmisión determinante del devengo dichos terrenos adquieran la condición de urbanos en los términos previstos para el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) o, en su caso, con arreglo a las disposiciones e instrumentos urbanísticos que resulten aplicables¹⁴.

De cualquier manera, la plusvalía sujeta al impuesto será la correspondiente a todo el periodo comprendido entre la adquisición y la transmisión, con independencia de que durante una parte de ese tiempo el terreno haya podido tener la condición de rústico o de no urbanizable.

A través de su Resolución de 20 de diciembre de 2006 el Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid (TEAM) analizó la cuestión relativa a la determinación del periodo de generación de la plusvalía a efectos del impuesto, ya sea por consideración al momento de adquisición de las parcelas por parte de una empresa urbanizadora que actuaba como reclamante, o bien por considerar que no se hallaban sujetas a gravamen las transmisiones de terrenos efectuadas a las juntas de compensación ni la adjudicación de parcelas resultantes de dichas entidades a sus propietarios.

Pues bien señaló el TEAM de Madrid en la citada resolución que el periodo de generación ha de computarse desde el momento de adquisición de tales terrenos por los primitivos propietarios (es decir, por los aportantes a la junta de compensación) hasta el momento en que dichas parcelas son transmitidas por los adjudicatarios. Y, en el hipotético caso de que la junta de compensación actuase como mero titular fiduciario interviniendo por tanto en representación o sustitución de los propietarios de los terrenos (supuesto de subrogación de carácter personal), no estaríamos dentro del ámbito objetivo del citado supuesto de no sujeción al impuesto, ya que en su condición de titular fiduciario no existe transmisión alguna de la propiedad.

Quiere decirse con ello que no se producirán dichos supuestos de no sujeción cuando no exista transmisión de la titularidad a la junta de compensación, es decir, cuando esta actúe como mero titular fiduciario, ni tampoco cuando la junta entregue terrenos de su titularidad en pago de las aportaciones realizadas en concepto de derramas obligatorias o de pago por los servicios o ejecuciones de obra llevadas a cabo por terceros no propietarios. Y ello con independencia de que estos terceros no propietarios formen parte desde su inicio de la junta de compensación.

¹⁴ Así lo tiene declarado el TS en sus Sentencias de 15 de febrero de 1995, 21 de mayo y 29 de noviembre de 1997 y de 8 de abril de 2003. Véanse igualmente las Sentencias de los TSJ de Andalucía de 24 de febrero de 2003, Cataluña de 5 de febrero de 1999, La Rioja de 22 de febrero de 1999, Madrid de 24 de abril de 1999 y de la Comunidad Valenciana de 11 de abril de 2001 y de 24 de enero de 2003.

En cambio, tratándose de aquellos otros supuestos en los que las parcelas adjudicadas resultasen ser titularidad de la junta de compensación (por no haber sido objeto de expropiación o porque hubiesen sido aportadas con transmisión de la propiedad), tales transmisiones adquirirían la consideración de no sujetas, así como la de los solares resultantes. Y solo con motivo de la tercera transmisión quedarían sometidas a gravamen, computándose el periodo de generación desde la fecha del inicio en la titularidad de los aportantes o sujetos expropiados. Tal y como precisa el Tribunal, en este último caso la condición de sujeto pasivo de tales transmisiones recaería en el propietario de los terrenos o en la propia junta de compensación, siempre y cuando esta última hubiese adquirido efectivamente la propiedad. Téngase presente que en el supuesto de que la junta resultase ser un mero titular fiduciario de las parcelas aportadas por los promotores el sujeto pasivo lo sería siempre el propietario aportante, quedando integrado el periodo de generación por el correspondiente a su propia adquisición y sin que en tales supuestos entre en juego el supuesto de no sujeción previsto al efecto, ya que no ha habido transmisión alguna de la propiedad a la junta de compensación.

Esta cuestión referente al cómputo del periodo de generación del incremento de valor respecto de unos terrenos recalificados de rústicos a urbanos fue analizada igualmente por la DGT mediante contestación a Consulta de 25 de mayo de 2011, en la que se planteaba la determinación de la fecha de inicio del periodo de generación de la plusvalía tratándose de terrenos adquiridos rústicos y recalificados en urbanos antes de la transmisión así como de terrenos urbanizables adquiridos en distintas fechas aportados a una unidad de ejecución y que son objeto de transmisión una vez transmitidos en solares.

Afirma la DGT a través de la citada contestación a consulta que resulta intrascendente la calificación urbanística del terreno al inicio del periodo impositivo o durante el mismo, siendo lo relevante que, en el momento de la transmisión, el terreno tenga la condición de urbano, computándose en tal caso el periodo de generación del incremento de valor desde la fecha de adquisición y no desde la conversión de rústico en urbano. Dicho criterio se encuentra además acorde con la jurisprudencia del TS el cual, mediante Sentencia de 29 de noviembre de 1997, señaló que «Lo decisivo es que, en el momento del referido devengo, esto es, cuando se produce la transmisión de terrenos, o la constitución o transmisión de derechos reales, los bienes tengan la consideración de urbanos. Ningún precepto de la ley exige, ni ha exigido a lo largo de su regulación, que dentro del periodo máximo contemplado –20 años, como se ha dicho en la actualidad– solo pueda computarse el tiempo en que los bienes de que se trate hubieran ostentado la condición de urbanos o urbanizables».

De este modo al hilo de la cuestión relativa a la determinación de la fecha de inicio de la generación de la plusvalía en terrenos adquiridos rústicos que devienen en urbanos antes de la transmisión razonó la DGT que resulta irrelevante la calificación urbanística del terreno al inicio del periodo impositivo, siendo lo único trascendente que, en el instante de la transmisión del terreno, este tenga la condición de urbano. El inicio del periodo de generación de la plusvalía habrá de computarse desde la fecha de adquisición del terreno, con independencia de que en dicha fecha el terreno sea urbano o rústico. Y, tratándose de aquellos supuestos de adjudicación de terrenos por reparcelación, cuando las mismas se realicen a favor de los propietarios de la correspondiente unidad de ejecución y en proporción a los terrenos aportados, no tendrá la consideración de

transmisiones del dominio a efectos de la exacción del impuesto, no hallándose en consecuencia sujetas a este. Finalmente, transmitiéndose los terrenos reparcelados la fecha de inicio de la generación de la plusvalía será la de adquisición de los terrenos antes de la reparcelación.

¿Cómo habría de determinarse la fecha de adquisición originaria a efectos del IIVTNU tratándose de una operación de reparcelación? ¿El periodo de generación de la plusvalía gravada debe ser el comprendido entre el momento primitivo de adquisición de la finca transmitida o, por el contrario, el instante de la adquisición ha de quedar fijado en el año en que, por parte de la junta de compensación, se procediese a la adjudicación de la parcela a sus propietarios, quedando enmarcada esta última dentro de una operación de reparcelación? Ya en su día el TS, en su Sentencia de 6 de mayo de 1997, estimó que el momento inicial del cómputo del incremento de valor del terreno objeto de transmisión en un supuesto similar habría de serlo aquel en el que el propietario del terreno aportado a la junta de compensación lo hubiese adquirido, es decir, el año correspondiente a su primitiva adquisición por parte de su titular ya que, a los efectos del IIVTNU, estas aportaciones de terrenos a la junta de compensación efectuadas por sus propietarios y la posterior adjudicación a ellos de las fincas resultantes por parte de la junta, una vez realizada la distribución de cargas y gravámenes, constituyen operaciones declaradas exentas a los efectos del impuesto, no produciendo ningún efecto en relación con el cómputo temporal de la generación de la plusvalía gravada. Con posterioridad se pronunciaría en estos mismos términos el TSJ de Galicia mediante Sentencia de 7 de mayo de 2008.

Mediante contestación a Consulta de 26 de octubre de 2009 analizó la DGT un supuesto en el que el consultante transmitió la propiedad de una vivienda mediante escritura de compraventa otorgada el 13 de agosto de 2009, adquirida por adjudicación de inmuebles en régimen de cooperativa, recogida en escritura de compraventa otorgada el 25 de febrero de 2008. Se planteaba en la citada consulta la cuestión relativa a si el cómputo del periodo (número de años conforme lo dispuesto en el art. 107.1 y 4 del RDLeg. 2/2004) en el que se puso de manifiesto el incremento producido por la venta efectuada en 2009 debía iniciarse con la escritura de adjudicación y compraventa otorgada por fedatario el 25 de febrero de 2008 o si, por el contrario, dicho periodo se iniciaría en otro momento. Igualmente se analizaban las cuestiones referentes a si podía entenderse comprendido en los supuestos de no sujeción contenidos en el artículo 104 del TRLRHL los de adjudicación de pisos o locales verificados por las cooperativas de viviendas a favor de sus socios cooperativistas y a si, dentro de la capacidad normativa recogida en el artículo 12 del TRLRHL de la que disponen los ayuntamientos, de desarrollo a través de la correspondiente ordenanza del IIVTNU, pueden ser establecidos otros supuestos de no sujeción que se añadan a los recogidos en el citado texto refundido.

Tal y como se encargó de precisar la DGT la adjudicación-venta efectuada en el presente caso por la sociedad cooperativa a los socios cooperativistas integrantes de la misma de las parcelas-viviendas construidas no estaba sujeta al IIVTNU, dado que no existía una verdadera transmisión de la propiedad sujeta al aludido impuesto. La sociedad cooperativa actuaba únicamente de mero instrumento coordinador, con el fin de facilitar a los asociados, copartícipes en la propiedad inmobiliaria de la sociedad cooperativa a expensas de sus aportaciones la consecución de la parcela-vivienda que les ha correspondido. En consecuencia debía estimarse que el asociado de

la cooperativa era ya partícipe anterior de la titularidad dominical de la parcela-vivienda que se le adjudicaba, no siendo dicha adjudicación-venta más que la atribución del capital inmobiliario de la sociedad cooperativa a sus socios-cooperativistas. La operación de adjudicación lo único que produjo, como en cualquier caso en que la copropiedad objetivamente se extingue, fue la simple sustitución de una cuota o porción proindiviso (que venía correspondiendo, de modo abstracto, a cada uno los cooperativistas, sobre la totalidad del inmueble —y sobre lo en él construido— que era objeto de esa comunidad cooperativa) por la concreción material de la parcela-vivienda que se adjudicaba a cada socio, en propiedad ya exclusiva, sin mutación alguna del valor que esa participación inicial tenía. Y, al no existir una verdadera *traditio* de la propiedad del terreno de naturaleza urbana, que es el elemento configurador del hecho imponible del IIVTNU, concluyó la DGT que se producía un supuesto de no sujeción al impuesto.

Refiriéndose a la primera cuestión planteada en la citada consulta, y atendiendo a lo establecido en relación con el cómputo del periodo (número de años conforme lo dispuesto en el art. 107.1 y 4 del TRLRHL), habiéndose puesto de manifiesto el incremento producido por la venta de la vivienda efectuada por el consultante el 13 de agosto de 2009 estimó la DGT que dicho cómputo debía iniciarse, no en la fecha de la escritura de adjudicación de la vivienda por la cooperativa otorgada ante Notario el 25 de febrero de 2008, sino en la fecha de la anterior operación de transmisión de la propiedad del terreno que estuvo sujeta al impuesto, que posiblemente fuese la fecha de adquisición del terreno realizada por la cooperativa, debido a que la adjudicación de pisos o locales verificados por las cooperativas de viviendas a favor de sus socios cooperativistas no produjo ninguna transmisión de la propiedad y no quedaba sujeta al IIVTNU. Por su parte, la fecha final del cómputo sería la fecha de transmisión de la propiedad de la vivienda realizada mediante escritura de compraventa de 13 de agosto de 2009.

En relación con la segunda cuestión planteada al efecto en la referida consulta volvió a recordar la DGT que la adjudicación de pisos o locales verificados por las sociedades cooperativas de viviendas a favor de sus socios cooperativistas no constituye una verdadera transmisión de la propiedad, no reuniendo, por tanto, los elementos que configuran el hecho imponible del impuesto. En efecto, el citado supuesto de no sujeción no está comprendido dentro de los supuestos de no sujeción enumerados en los apartados 2 y 3 del artículo 104 del TRLRHL, sino que se deriva de la propia definición del hecho imponible del impuesto recogida en el apartado 1 del mismo precepto.

Por último, y en relación con la tercera cuestión suscitada, atendiendo a lo establecido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el TRLRHL, concluyó la DGT que solo podrá delimitarse el hecho imponible del IIVTNU mediante normas con rango de ley. De este modo, al ser las ordenanzas que pueden dictar los ayuntamientos normas de carácter reglamentario, estos no podrán añadir otros supuestos de no sujeción que no estén establecidos por las normas con rango de ley. En el concreto supuesto analizado no se trataba, en puridad, de la regulación de un supuesto de no sujeción no contemplado por una norma con rango de ley, sino que el ayuntamiento, en la ordenanza fiscal reguladora del impuesto, enumeraba junto a supuestos en los que sí se realizaba el hecho imponible del impuesto (si bien respecto de los cuales se había determinado su no sujeción por normas con rango de ley) otros supuestos que, aunque incluía

en la lista de no sujeción, suponían la no realización del hecho imponible, por falta de elementos configuradores del mismo, como es el caso del supuesto de adjudicación de pisos o locales verificados por las cooperativas de viviendas a favor de sus socios cooperativistas, según jurisprudencia reiterada del TS en Sentencias, entre otras, de 18 de diciembre de 1995, de 22 de julio de 1991 o de 8 de noviembre de 1993.

Ahora bien, en el supuesto de que el consultante no tuviese la condición de socio-cooperativista de la sociedad cooperativa la transmisión del inmueble urbano por la cooperativa al consultante sí que determinaría la sujeción al IIVTNU del incremento de valor del terreno de naturaleza urbana puesto de manifiesto con ocasión de dicha transmisión de la propiedad. Así las cosas en este último caso tendrían lugar dos transmisiones de la propiedad que determinarían la sujeción al impuesto, a saber: la transmisión de la cooperativa al consultante con fecha de 25 de febrero de 2008; y la transmisión del consultante a un tercero con fecha 13 de agosto de 2009, en relación con la cual el periodo de generación del incremento de valor, de acuerdo con lo establecido en el artículo 107.4 del TRLRHL, se contaría desde el 25 de febrero de 2008 hasta el 13 de agosto de 2009.

II. LA SENTENCIA DEL JUZGADO DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO NÚMERO 1 DE CUENCA DE 21 DE SEPTIEMBRE DE 2010 Y SUS CONSECUENCIAS

En fechas pasadas la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Cuenca de 21 de septiembre de 2010 (la cual sería posteriormente confirmada por la Sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha de 17 de abril de 2012) declaró que la liquidación de la plusvalía no ha de operar cuando se haya producido una disminución del valor de la finca transmitida. Como ya hemos puesto de manifiesto, el IIVTNU constituye un impuesto que grava el incremento de valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana puesto de manifiesto con motivo de la transmisión de la propiedad efectuada al efecto. Pues bien, en el concreto supuesto de autos analizado por el Tribunal la actora alegó inexistencia del hecho imponible, toda vez que lo que se producía era un decremento de valor de estos terrenos. Quedando el hecho imponible del impuesto integrado por el incremento de valor puesto de manifiesto como consecuencia de la transmisión de la propiedad, estimaba la actora que dicho hecho imponible no concurriría en aquellas operaciones de transmisión de inmuebles en las que no se origina un incremento de valor, al ser el precio de transmisión de la vivienda inferior al precio de adquisición.

Sucede no obstante que en la normativa del impuesto (arts. 104 y ss. del TRLRHL) no se contempla la posibilidad de que no exista incremento del valor de los terrenos, lo que conduce necesariamente a la aplicación de los porcentajes establecidos en la ordenanza que presuponen la existencia de dicho incremento de valor, tomándose automáticamente como referencia el valor del suelo fijado al efecto en el IBI y el número de años transcurridos desde la adquisición. Recuérdese a este respecto que el impuesto se cuantifica de manera objetiva, multiplicando el valor ca-

tastral del suelo por un coeficiente determinado en función del número de años de titularidad del inmueble. Ello va a determinar que en todo caso exista incremento de valor sujeto a tributación.

A pesar de ello concluyó el Tribunal que la ausencia objetiva de incremento del valor ha de dar lugar a la no sujeción del impuesto como consecuencia de la no realización del hecho imponible. Partiendo de la consabida existencia de una contradicción legal estima el Tribunal que la misma no puede ni debe resolverse a favor del método de cálculo aplicable y en perjuicio de la realidad económica existente, al ser ello contrario a los principios constitucionales tributarios de equidad, justicia y capacidad económica. Así las cosas, siendo el valor de venta inferior al de adquisición y quedando acreditada la inexistencia de plusvalía, no concurriría el presupuesto de hecho fijado por la ley para configurar el tributo (art. 104.1 del TRLHL), al margen de que, al amparo de la aplicación de la regla establecida en el artículo 107.2 del citado TRLHL, pueda llegar a producirse la existencia de teóricos incrementos. Añade asimismo el Tribunal que la misma conclusión ha de aplicarse cuando, habiendo existido incremento de valor, la cuantía de este resulte probadamente inferior a la derivada de la aplicación de dicho método de cálculo, al infringirse los mismos principios. Y si en la liquidación practicada por el ayuntamiento se incluyesen ejercicios en los que no hubiera existido incremento real en el valor de los terrenos, dicha liquidación sería susceptible de ser anulada parcialmente, con la consiguiente devolución, en su caso, del exceso ingresado. En palabras del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Cuenca «(...) Aplicando la fórmula del ayuntamiento lo que se estaría gravando sería el incremento del valor del suelo en años sucesivos y no en años pasados, al aplicar el incremento sobre el valor final, el del devengo».

De este modo, y al hilo de la cuestión relativa a la determinación de la fórmula que ha de emplearse para determinar el incremento sometido a gravamen, la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Cuenca de 21 de septiembre de 2010 declaró nula en su día la fórmula empleada por un ayuntamiento para la determinación del incremento del valor. Tal y como concluyó el citado órgano judicial aquella fórmula en virtud de la cual el importe de la plusvalía es igual al resultado de una fracción en cuyo numerador figuraba el valor final multiplicado por el número de años y por el coeficiente de incremento, constituyendo el denominador 1 más la suma del resultado de multiplicar el número de años por el coeficiente del incremento, resulta correcta a los efectos de someter a gravamen la plusvalía generada durante el periodo de tenencia del bien. En efecto para el juez el método propuesto por el contribuyente [$\text{plusvalía} = \text{valor final} \times \text{número de años} \times \text{coeficiente de incremento} / 1 + (\text{número de años} \times \text{coeficiente de incremento})$] resultaba más idóneo que el adoptado por el ente local para someter a gravamen de manera correcta la plusvalía generada durante el periodo de tenencia del bien. En cambio, en el supuesto de que se aplicase la fórmula empleada por el ayuntamiento, lo que se estaría calculando sería el incremento de valor del suelo en años sucesivos y no en años pasados, aplicándose el incremento sobre el importe del valor final, esto es, el de devengo. Debido a ello el Tribunal terminó declarando nula la liquidación complementaria practicada y, en consecuencia, la resolución impugnada¹⁵.

¹⁵ Adviértase por tanto que, a la hora de aplicar la fórmula de cálculo del impuesto, si bien el porcentaje que se aplica sobre el valor del terreno en el momento del devengo ha de ser el resultante de multiplicar el porcentaje anual apli-

Tal y como se ha señalado con anterioridad, dicho criterio sería posteriormente confirmado por la Sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha de 17 de abril de 2012. En efecto, la citada sentencia concluyó que el método de cálculo aplicado resultaba erróneo. Y es que, si bien el TRLRHL estipula que el impuesto ha de gravar el aumento del valor de una propiedad, como máximo en los últimos 20 años, la formulación que utiliza para determinar el cálculo induce a los ayuntamientos a gravar la subida de precio que tendría en los próximos 20 años.

Como ya sabemos el IIVTNU grava el incremento del valor del suelo en la venta o traspaso de una finca, en un máximo de 20 años, según un gravamen anual cercano al 3 % que fijan los ayuntamientos. Si el periodo fuera de 20 años, la base imponible sería del 60 % del valor del suelo. Pues bien en el concreto supuesto planteado al Tribunal a través de la interposición del correspondiente recurso el recurrente alegó que el ente local no gravaba el incremento del valor que había habido en los últimos 20 años, sino el que habría en los próximos 20 años, con razón de un 3 % anual. Así, por ejemplo, con un terreno que tuviese un valor de 100 euros, el ayuntamiento aplicaría un impuesto sobre el 60 % de su valor si el periodo gravado es de 20 años. La base imponible del impuesto sería de 60 euros. A esta cantidad se le aplicaría el impuesto, que rondaría el 30 %, recaudando el ente local una cantidad final de 18 euros. Ahora bien dicho cálculo supondría valorar el incremento del gravamen entre 2012 y 2032, cuando costaría 160 euros. Sin embargo estimó el Tribunal que habría de calcularse el incremento alcanzado en los últimos 20 años, desde 1992. Y para que en esos 20 años el precio del suelo hubiese aumentado un 60 % hasta los 100 euros, el valor inicial habría de ser de 62,5 euros. En cuanto a la base imponible sobre la que aplicar el gravamen del 30 %, sería esa diferencia de 37,5 euros. El impuesto sería entonces de 11,25 euros. Lo que el consistorio habría gravado de más sería entonces, 6,25 euros, un 37 % más de lo debido¹⁶.

A priori el cálculo del impuesto se ha de realizar a partir del valor catastral de suelo, teniendo en cuenta tanto el periodo de permanencia del inmueble en el patrimonio del contribuyente como la normativa propia del ayuntamiento en cuestión. Sin embargo, tan solo se atiende al valor catastral del terreno en el momento de la transmisión.

Dada esta situación se encargó de precisar la DGT a través de su Informe de 18 de diciembre de 2012 que carece de relevancia a este respecto el incremento real de los valores catastrales

cable a cada caso concreto por el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento del valor, surge la disyuntiva de qué valor tomar como referencia para aplicar los porcentajes, si el del momento de la venta del bien (que es el que, según los ayuntamientos, se desprende de la ley, además de ser también aquel en el que, en la mayoría de los casos, el bien tendrá un valor más elevado) o el periodo de tenencia, es decir, entre la fecha de compra inicial y la de venta. Pues bien, a juicio del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Cuenca, la fórmula defendida por los municipios lo que termina gravando es el incremento de valor del suelo a futuro y no el incremento en años pasados, que es el que compone el hecho imponible. De este modo no se estaría calculando el impuesto por la parte del incremento que por el transcurso del tiempo se produce sobre el terreno del inmueble que se está transmitiendo, sino sobre el valor del terreno en la fecha de la transmisión.

¹⁶ En definitiva, de aplicarse la fórmula adoptada por el ayuntamiento lo que se estaría calculando sería el incremento de valor del suelo en años sucesivos y no en años pasados, al aplicar el incremento sobre el valor final.

en el periodo de tiempo de tenencia ya que, al amparo de la regulación vigente, la base imponible del impuesto la integra el incremento que resulte de lo establecido en el propio precepto legal, que atiende al valor catastral en la fecha de transmisión.

La anteriormente citada Sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha de 17 de abril de 2012, a través de la cual se debatió el mecanismo empleado por el legislador del TRLRHL para determinar el «incremento real del valor del terreno», reconoció como contraprueba para poder someter a gravamen el verdadero incremento de valor el denominado sistema de «descuento simple», que permite conocer el valor actual de una rentabilidad futura, admitiendo así la fórmula empleada por el recurrente en su autoliquidación, al amparo de la cual se obtenía la plusvalía generada durante el periodo de tenencia del bien.

La referida fórmula del «descuento simple» (cuya aplicación fue ya considerada más idónea por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Cuenca en su Sentencia de 21 de septiembre de 2010) posibilitaría así calcular el incremento de valor del terreno al inicio del periodo de generación de la plusvalía, una vez conocida la cuantía de dicho incremento a la finalización del referido periodo. A resultas de la misma el incremento de valor obtenido por la Administración aplicando lo dispuesto por el artículo 107 del TRLRHL (esto es, efectuando la valoración al final, en el instante del devengo) habría de dividirse por el resultado obtenido por el resultado de sumar 1 + el producto del coeficiente por el número de años de generación de la plusvalía, obteniéndose así el incremento de valor de los terrenos desde el inicio. Se rechazaba pues la fórmula empleada por el ente local, en virtud de la cual, a juicio del Tribunal, lo que se estaría calculando sería «el incremento de valor del suelo en años sucesivos, no en años pasados, al aplicar el incremento sobre el valor final, el del devengo»¹⁷.

Ciertamente la Sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha centró el grueso de sus argumentos en la validez de las pruebas aportadas en el proceso, valorando positivamente la prueba aportada en el Juzgado por la recurrente, a resultas de la cual se justificaba una nueva fórmula de cálculo del gravamen de la plusvalía fundamentada en la fórmula matemática anteriormente apuntada (Plusvalía = Valor inicial $\times$ coeficiente $\times$ número de años)¹⁸.

¹⁷ Tal y como precisa a este respecto CHICO DE LA CÁMARA, P.: «Pérdidas de valor en el IIVTNU y principio de capacidad económica», *Tributos Locales*, ob. cit., pág. 30, «Por desgracia en la citada Sentencia (se está refiriendo el autor a la Sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha de 17 de abril de 2012 anteriormente citada) no se recoge cuál es dicha fórmula, pero deducimos que podría haber sido la denominada en las matemáticas financieras como de "capitalización simple", en los términos que siguen: Plusvalía = V. Inicial $\times$ coeficiente $\times$ n.º de años (...) Nótese que el sistema empleado en esta sentencia difiere del actual sistema de determinación de la base imponible consistente en aplicar la siguiente fórmula:

BI = Valor catastral al momento del devengo (V. Final) $\times$ n.º de años $\times$ Rentabilidad (coeficiente)».

¹⁸ Dicha fórmula de cálculo, empleada frecuentemente en los sectores financieros para conocer el valor actual de una rentabilidad futura y que permite convertir en valor actual un valor futuro conociéndose la tasa de variación que justifica la diferencia de valores, fue respaldada por el Tribunal en los siguientes términos: «Ofrece argumentos lógicos y coherentes para entender (...) el resultado de la autoliquidación practicada por el recurrente (...) La explicación

Pues bien a la luz de lo declarado por el TSJ de Castilla-La Mancha en la citada Sentencia de 17 de abril de 2012 (que, tal y como se ha puesto de manifiesto, admitió las pretensiones de un contribuyente declarando que la base imponible del impuesto debía determinarse de acuerdo con un esquema de capitalización a través del método matemático del «descuento simple»¹⁹), y

tiene su asiento en un juicio de razonabilidad que deriva de la propia valoración de la prueba documental de alcance técnico, aportada por la parte actora en vía administrativa (...) ratificados por el informe pericial que se acompaña a los mismos, en donde se justifica la manera de gravar la plusvalía». Por el contrario el TSJ de Castilla-La Mancha rechazó la argumentación efectuada por la Administración Local estimando que dicha argumentación constituía una «exposición abstracta de la aplicación del impuesto deducida por la Administración local en su escrito de apelación sin aportar ningún principio de prueba técnico, de fácil apoyatura probatoria para dicho Ente local».

- ¹⁹ En todo caso ya con anterioridad los tribunales de justicia se habían venido planteando la cuestión relativa a si la presunción legal que establece el TRLRHL en virtud de la cual el valor del terreno es el fijado a efectos del IBI tiene la consideración de presunción *iuris et de iure* o si, por el contrario, se trata de una presunción *iuris tantum*, alcanzándose finalmente la conclusión de que la referida presunción tiene este último carácter. Así quedó recogido, por ejemplo, en la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 24 de julio de 1998, en la que se declaró asimismo que «El artículo 108.2 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales no vulnera el principio de capacidad económica del artículo 31.1 de la Constitución, en tanto el valor al que se llegue con la aplicación del mismo coincida o, al menos, no sobrepase, el importe del incremento real; y siempre que ese valor calculado conforme al apartado 2 del artículo 108 goce de presunción *iuris tantum* de validez, de que corresponde al importe del incremento real; presunción que se pueda destruir con prueba eficaz en contrario, como puede ser la pericial practicada en autos, en la que incluso se podría llegar a una comparación entre el valor inicial y el final, y aumentar el inicial con las obras de urbanización o mejoras costeadas por el interesado, siempre que ello quedase debidamente probado». Concluyó así el Tribunal que el límite que no puede superarse es el de que el incremento de valor de los terrenos resultante de la aplicación del sistema legal supere el verdadero incremento real de dichos terrenos. Acerca de esta consideración de la presunción recogida en el antiguo artículo 108.2 de la antigua LHL (actual art. 107.1 del TRLRHL) como presunción *iuris tantum* puede consultarse asimismo la Sentencia del TSJ de Canarias de 12 de enero de 2001, de conformidad con la cual «Aunque el artículo 108 LHL establece un sistema general para la determinación de la base imponible que goza de presunción de legalidad (art. 8 LGT), esta presunción admite, por supuesto, prueba en contrario, ya que si el artículo 108.1 LHL utiliza la expresión "incremento real", es meridiano que si el incremento verdadero fuese inferior al que resulta de la aplicación de los porcentajes al valor catastral, habría que dar prevalencia a aquel frente a este. Y técnicamente esto es posible impugnando indirectamente los porcentajes al recurrir la liquidación de que se trate, como implícitamente hace aquí el actor, pues en ningún caso es admisible cercenar las posibilidades de defensa del contribuyente frente a la posible determinación arbitraria de unos porcentajes cuya aplicación va a suponer un claro distanciamiento de los incrementos de valor reales». Descartaba así el citado Tribunal la posibilidad de que el ente local pudiese aplicar cualquier otro sistema liquidatorio distinto del regulado en el antiguo artículo 108.2 de la LHL (actual art. 107 del TRLRHL), dado que ello no significa que el particular pueda probar que su aplicación conduzca a la consecución de unos resultados apartados de la realidad. Como seguramente se recordará, si bien inicialmente el artículo 108.1 de la antigua LHL establecía que la base imponible del impuesto estaría constituida por el incremento «real» de valor de los terrenos, tras la modificación operada por la Ley 51/2002 se suprimió la referencia al «valor real», señalando el vigente artículo 107.1 del TRLRHL que la base imponible del impuesto queda integrada por el incremento del valor de los terrenos. Véanse asimismo las Sentencias del TSJ de Cataluña de 21 y 22 de marzo, 2, 9 y 22 de mayo y 12 de septiembre de 2012, en virtud de las cuales, tanto si no ha existido incremento de valor como si ha existido pero en menor cuantía que la que deriva de la aplicación del artículo 107 del TRLRHL, cuando se acredite y pruebe que en el caso concreto examinado no ha existido, en términos económicos y reales, incremento alguno, no tendrá lugar el presupuesto de hecho fijado por la ley para configurar el tributo, no pudiendo exigirse este más que por aplicación de las reglas contenidas en el artículo 107 del TRLRHL, siempre y cuando se produzca la existencia de teóricos incrementos. Cuando se acredite y pruebe que sí que ha existido incremento de valor, si bien de menor cuantía que la obtenida a través de la aplicación del citado artículo 107 del Real Decreto Legislativo 2/2004,

teniendo igualmente la anterior Sentencia número 336/2010, de 21 de septiembre, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Cuenca, y previa consulta planteada por el ayuntamiento de la citada ciudad, la DGT emitió su Informe de 18 de diciembre de 2012 en el que, tras recordar que, de cara a la determinación del incremento de valor del terreno, han de tomarse en consideración los factores referentes al valor del terreno en el momento del devengo y al porcentaje que corresponda aplicar sobre el mismo, precisó que la ley solo toma en consideración el valor catastral en el instante del devengo, no teniendo en cuenta otros valores como puedan ser el precio de la transmisión, el valor de mercado en dicho momento, cuál fue el valor catastral cuando se adquirió el terreno o su valor de adquisición.

Tal y como afirma el citado Centro Directivo «La ley no calcula el incremento de valor del terreno por la diferencia entre el valor catastral en el momento de la transmisión y el valor catastral en el momento de la adquisición, sino que (...) únicamente se toma el valor catastral del terreno en el momento de la transmisión, con lo cual es indiferente cuál ha sido el incremento real de los valores catastrales en el periodo de tiempo transcurrido entre la adquisición y la transmisión del terreno. El apartado 3 del artículo 107 del TRLRHL establece una reducción del valor catastral en los supuestos de modificación de los valores catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general. Una vez determinado el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 107, el apartado 4 del mismo artículo señala que sobre dicho valor se aplicará el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento con unos límites establecidos en la ley en función del periodo de generación del incremento».

A pesar de que en la concreta liquidación que dio lugar al asunto resuelto inicialmente por la Sentencia número 336/2010, de 21 de septiembre, del Juzgado de lo Contencioso número 1 de Cuenca, el recurrente alegó que «aplicar» no es sinónimo de «multiplicar», clarifica la DGT en su Informe que la terminología correcta es la de «aplicar un porcentaje», precisando a tal efecto que «aplicar un porcentaje implica no una, sino dos operaciones aritméticas: multiplicar la cantidad tomada como base por una cifra y el resultado dividirlo por 100». Y, a resultados de lo anterior, si «aplicar» el porcentaje de que se trate sobre una cantidad tomada como base implica multiplicar dicha cantidad por una cifra y el resultado dividirlo por 100, este ha de ser el sentido que se ha de

la base imponible del impuesto quedará integrada por el incremento de valor de los terrenos, el cual ha de prevalecer frente a aquello que resulte de la aplicación de las reglas del Real Decreto Legislativo 2/2004, las cuales solo serán de aplicación cuando el primero de los citados valores sea superior. Y el hecho de que el sistema legal de cálculo contenido en el citado artículo 107 del TRLRHL resulte obligatorio en todo caso para aquellos ayuntamientos que no pueden acudir a datos reales cuando de estos se desprende un resultado superior no garantiza a los entes públicos la existencia de un derecho a gravar siempre la capacidad económica real y efectiva, impidiendo eso sí que se sometan a gravamen capacidades económicas ficticias de los ciudadanos. Por su parte, la Resolución de la Sección 3.ª del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra de 10 de agosto de 2012 señaló a este respecto que «(...) La primera tarea del ayuntamiento consiste en determinar si se ha producido la sujeción al impuesto. En efecto el legislador foral ha partido de una premisa clara, que se enunciaría bajo el paradigma de que "el valor del suelo nunca baja" (...) De aplicar las normas de valoración establecidas en el artículo 175 de la Ley Foral de Haciendas Locales Navarra sin examinar previamente si ha habido un incremento real de valor del suelo estaríamos sencillamente gravando el mero hecho de la transmisión del terreno urbano».

otorgar a lo dispuesto en el artículo 107.4 del TRLRHL, de conformidad con el cual la base imponible (incremento) se determina aplicando sobre el valor catastral del terreno en el momento del devengo el porcentaje establecido por el ente local multiplicado por el número de años de generación del incremento. Para la DGT, cuando el citado precepto establece en su primer párrafo que «Sobre el valor del terreno en el momento del devengo, derivado de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 anteriores, se aplicará el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento, sin que aquel pueda exceder de los límites siguientes», ello implica necesariamente multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo (básicamente el valor catastral del mismo en la fecha de la transmisión) por la cifra del porcentaje aprobado por el ente local para el periodo que comprenda el número de años de incremento, dividiéndose el resultado de dicho producto por 100.

Lo cierto es que, a pesar del citado Informe de la DGT de 18 de diciembre de 2012, con posterioridad al mismo han continuado surgiendo pronunciamientos tales como la Sentencia del TSJ de Cataluña de 18 de julio de 2013, a través de la cual el citado Tribunal rechazó la posibilidad de que los entes locales puedan cobrar el tributo en caso de que no exista tal plusvalía. De acuerdo con lo declarado por el citado Tribunal «El incremento de valor constituye el primer elemento del hecho imponible, de manera que en la hipótesis de que no existiera tal incremento, no se generará el tributo y ello pese al contenido de las reglas objetivas de cálculo de la cuota del artículo 107 de la Ley de las Haciendas Locales». Ya en su recurso interpuesto al efecto la parte recurrente aludía a la existencia de una «disociación radical o dualidad entre la tributación exigida y la situación económica efectiva sobre la que se aplica, dado que las distintas ordenanzas municipales por las que se regula el tributo se basan en "una realidad tradicional –la producción de incrementos continuados y notables en el valor del suelo– que nada tiene que ver con la situación actual, en la que durante varios años tal valor ha estado decreciendo sin solución de continuidad». Pues bien para el Tribunal la contradicción legal existente, a la que ya hemos tenido ocasión de referirnos a lo largo del presente trabajo, no puede ni debe resolverse a favor del método de cálculo y en detrimento de la calidad económica, ya que ello supondría desconocer los principios de equidad, justicia y capacidad económica. A mayor abundamiento defiende el TSJ de Cataluña que la misma conclusión habría de alcanzarse en el supuesto de que hubiese existido un incremento de valor, a pesar de lo cual la cuantía fuese probadamente inferior a la resultante de la aplicación de dicho método de cálculo, al infringirse igualmente los citados principios. En suma, estima el Tribunal en este nuevo fallo que, faltando un elemento esencial del hecho imponible, no puede surgir la obligación tributaria.

Con anterioridad la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 13 de Barcelona de 22 de enero de 2013 había procedido a anular una liquidación del impuesto al estimar la inexistencia de hecho imponible, debido a que en el concreto supuesto de autos planteado se había producido un decremento de valor como consecuencia de la situación generada por la crisis económica y el estallido de la «burbuja inmobiliaria», no habiéndose originado el incremento de valor que constituye el aspecto material del hecho imponible del gravamen. En opinión del Tribunal la ausencia objetiva del incremento del valor dará lugar a la no sujeción del impuesto simplemente como consecuencia de la no realización del hecho imponible, ya que la contradicción legal no puede ni debe resolverse a favor del «método de cálculo» y en detrimento de la

realidad económica, al suponer ello desconocer los principios de equidad, justicia y capacidad económica. E idéntica conclusión habría de aplicarse cuando sí ha existido incremento de valor pero la cuantía de este es probadamente inferior a la resultante de la aplicación de dicho método de cálculo, al infringirse los mismos principios.

A tenor de lo manifestado por el citado órgano judicial «(...) De ser la de la ficción jurídica la única interpretación posible del artículo 107 LHL, este habría de considerarse inconstitucional, pero como consecuencia de la obligación de los Jueces y Tribunales, contenida en el artículo 5.3 LOPJ, de acomodar la interpretación de las normas a los mandatos constitucionales, ha de entenderse que las reglas del apartado 2 del artículo 107 son subsidiarias del principio contenido en el apartado 1 sobre el incremento (como ya hemos dicho, antes "real", y ahora "incremento" a secas, lo que no quiere decir que haya de ser irreal o ficticio). (...) Cuando se acredite y pruebe que en el caso concreto no ha existido, en términos económicos y reales, incremento alguno, no tendrá lugar el presupuesto de hecho fijado por la ley para configurar el tributo (art. 104.1 LHL), y este no podrá exigirse, por más que la aplicación de las reglas del artículo 107.2 siempre produzca la existencia de teóricos incrementos. De la misma forma, la base imponible está constituida por el incremento del valor de los terrenos, el cual ha de prevalecer sobre lo que resulte de la aplicación de las reglas del artículo 107, que solo entrarán en juego cuando el primero sea superior. Por tanto, seguirá siendo de aplicación toda la jurisprudencia anterior sobre la prevalencia de los valores reales, pudiendo acudirse incluso a la tasación pericial contradictoria, en los casos en los que se pretenda la existencia de un incremento del valor inferior al que resulte de la aplicación del cuadro de porcentajes del artículo 107 en esta hipótesis, la base imponible habrá de ser la cuantía de tal incremento probado, sin que sea admisible acudir a fórmulas híbridas o mixtas, que pretendan aplicar parte de las reglas del artículo 107 al incremento probado (...) Debe concluirse que resulta acreditada y constatada la disminución en términos reales del valor sufrido por las fincas de Autos, lo que nos debe llevar forzosamente a concluir en aplicación de la praxis jurisprudencial expuesta la inexistencia del hecho imponible y consecuentemente la no sujeción al IIVTNU, y ello sin perjuicio del resultado positivo que arroja la base imponible del impuesto, imponiéndose la estimación de la demanda»²⁰.

²⁰ Véanse igualmente a este respecto, si bien en el presente caso son anteriores al Informe de la DGT de 18 de diciembre de 2012, las Sentencias del TSJ de Cataluña de 21 de marzo y 22 de mayo de 2012, en las que se reconoció la posible vulneración de la capacidad contributiva como consecuencia de la forma de calcular el impuesto, señalándose lo siguiente: «La argumentación de la parte recurrente tendría ciertos visos de éxito –cuando menos, a efectos de estimar procedente el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad– solo cuando la aplicación del referido cálculo (fundamentado en el valor catastral), arrojarase un resultado positivo pese a la efectiva disminución del valor real del inmueble puesto de manifiesto como consecuencia de una transmisión (...) Parece evidente que la ausencia objetiva de incremento del valor dará lugar a la no sujeción al impuesto, simplemente como consecuencia de la no realización del hecho imponible, pues la contradicción legal no puede ni debe resolverse a favor del "método de cálculo" y en detrimento de la realidad económica, pues ello supondría desconocer los principios de equidad, justicia y capacidad económica. La misma conclusión ha de aplicarse cuando ha existido incremento de valor, pero la cuantía de este es probadamente inferior a la resultante de la aplicación de dicho método de cálculo, al infringirse los mismos principios». Añadía asimismo el TSJ de Cataluña en las citadas Sentencias de 21 de marzo y 22 de mayo de 2012 que «Cuando se acredite y pruebe que en el caso concreto no ha existido, en términos económicos y reales, incremento alguno, no tendrá lugar

III. REFLEXIONES FINALES

Ciertamente la fórmula legal de cálculo del incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana contenida en el artículo 107 del TRLRHL implica necesariamente partir del valor del terreno en el instante del devengo (valor catastral en la fecha de transmisión del mismo), el cual habría de multiplicarse por el porcentaje anual que corresponda y por el número de años que el referido terreno haya estado en poder del transmitente. Lo que sucede, a nuestro juicio, es que existe una contradicción entre el hecho imponible del impuesto de acuerdo con lo señalado en el artículo 104.1 del TRLRHL (el gravamen del incremento de valor de los terrenos puesto de manifiesto con ocasión de la enajenación de los mismos) y la fórmula legal de cuantificación de dicho incremento de valor que contiene el artículo 107 del citado texto refundido, en virtud de la cual el incremento en cuestión tendrá lugar en todo caso, al margen de que se haya producido un incremento del valor de los terrenos menor del derivado de la cuantificación legal, de que no exista dicho incremento de valor o incluso de que lo que se produzca sea una minusvalía del valor de los terrenos. Pues bien, si siempre y en todo caso va a producirse un incremento de valor parece que no se están sometiendo a gravamen en realidad las alteraciones patrimoniales de los terrenos de naturaleza urbana, sino tan solo la transmisión de dichos terrenos, lo que ya constituye materia imponible del ITP.

Por otra parte, y tal y como ha precisado FAYOS²¹, el método objetivo de cálculo de determinación de la base imponible contenido en la normativa vigente no guarda ninguna relación con los incrementos o minusvalías de valor realmente generados en las transmisiones de terrenos. A su juicio el vigente sistema aplicable «(...) parte del valor catastral en la fecha de devengo y aplica unos coeficientes que varían en función del número de años de tenencia del mismo. De esta forma, desde 1988 el cálculo de la base imponible, que debería reflejar la cuantificación del incremento de valor sufrido por el terreno durante el periodo de tenencia, se encuentra referido

el presupuesto de hecho fijado por la ley para configurar el tributo (art. 104.1 LHL), y este no podrá exigirse, por más que la aplicación de las reglas del artículo 107.2 siempre produzca la existencia de teóricos incrementos. De la misma forma, la base imponible está constituida por el incremento del valor de los terrenos, el cual ha de prevalecer sobre lo que resulte de la aplicación de las reglas del artículo 107, que solo entrarán en juego cuando el primero sea superior. Por tanto, seguirá siendo de aplicación toda la jurisprudencia anterior sobre la prevalencia de los valores reales, pudiendo acudir incluso a la tasación pericial contradictoria, en los casos en los que se pretenda la existencia de un incremento del valor inferior al que resulte de la aplicación del cuadro de porcentajes del artículo 107. En esta hipótesis, la base imponible habrá de ser la cuantía de tal incremento probado, sin que sea admisible acudir a fórmulas híbridas o mixtas, que pretendan aplicar parte de las reglas del artículo 107 al incremento probado». En relación con el citado pronunciamiento estima acertadamente FALCÓN Y TELLA, R.: «El IIVTNU y la pérdida de valor de los inmuebles: Sentencia del Juzgado de lo contencioso-administrativo núm. 13 de Barcelona de 22 enero 2013», ob. cit. (consultado en www.westlaw.es) que lo que se desprende del mismo no es que para exigir el impuesto el precio de venta deba ser superior al de compra sino que, planteándose la citada circunstancia, la Administración deberá probar que ha existido un incremento de valor del terreno y que el mismo es igual o superior al que resulta de la fórmula legalmente prevista, lo cual requerirá realizar una comprobación de valores debidamente motivada.

²¹ FAYOS, C.: «La necesaria reforma del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 867, 2013 (consultado en www.westlaw.es).

al valor catastral que, al menos de forma general, nada tiene que ver con dicho incremento y, por lo tanto, no refleja la existencia o no de una plusvalía generada con ocasión de la transmisión del terreno. Es más, en aplicación de este método de cálculo, parece que el IIVTNU debería satisfacerse siempre que se produzca una transmisión de terrenos urbanos, con absoluta y total independencia de la ganancia o pérdida patrimonial obtenida. Podría decirse que se ha desvirtuado su verdadera naturaleza, asemejándose más a un impuesto indirecto».

Estima así FAYOS que el IIVTNU resulta exigible respecto de incrementos de valor que resultan inferiores a la base imponible cuantificadora de los mismos, dado que esta se calcula en atención a unos parámetros objetivos (valor catastral y periodo de tenencia) que no reflejan la existencia de dicho incremento en términos reales, sino de acuerdo con incrementos potenciales que no siempre miden de forma adecuada la capacidad económica del sujeto pasivo. Y, a resultas de lo anterior, termina produciéndose una situación en la que el cálculo de la deuda tributaria resulta independiente de la capacidad económica que debe gravarse.

De cualquier manera estimamos que existen argumentos suficientes para que el Tribunal Constitucional (TC) se pronuncie acerca de la compatibilidad de las reglas de configuración del hecho imponible y de cuantificación del impuesto y el principio de capacidad económica²². Y ello sobre la base de estimar que el IIVTNU grava unos hechos que no son indicativos de la existencia de una verdadera capacidad económica, situándose la fundamentación del gravamen (que impone a los sujetos pasivos la obligación de soportar la totalidad de la cuota que correspondría al periodo de generación del incremento) por el citado impuesto, no ya en el citado principio

²² Véase a este respecto MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: «La inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *Tributos Locales*, núm. 112, 2013, pág. 106, quien recuerda que, hasta la fecha, las únicas Sentencias del TC a través de las cuales se ha abordado la constitucionalidad del impuesto han sido la 233/1999, de 16 de diciembre, a través de la cual se enjuiciaba la constitucionalidad de diversos preceptos de la Ley 39/1988, descartándose la eventual inconstitucionalidad de aquella regulación que permitía cuantificar el impuesto de manera diversa en función de la población, y la 115/2009, de 18 de mayo, dictada a la luz de una cuestión de inconstitucionalidad planteada por el TSJ de la Comunidad Valenciana sobre la adecuación a los artículos 31.1 y 33.3 de la CE del antiguo artículo 108.6 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, siendo finalmente rechazada dicha cuestión al estimarse que no existía nexo causal alguno entre la validez de la norma legal cuestionada y la decisión susceptible de ser adoptada. En todo caso el citado autor rechaza la aplicación de la fórmula del descuento simple señalando que, si bien la aplicación de la misma quizás pudiera tener sentido si se pretendiera calcular la plusvalía en el instante de la adquisición del bien, si lo que se pretende es conocer el valor de las plusvalías ya generadas en el momento del devengo, en dicho instante ya se conocen el conjunto de los parámetros susceptibles de ser tomados en consideración, careciendo en consecuencia de razón de ser aplicar la fórmula del descuento simple; a su juicio «la Ley lo que hace es establecer unos parámetros objetivos de cuantificación que renuncian a la valoración real de ese incremento y solo se pretenden simplificar la aplicación del impuesto mediante una regla sencilla y razonable (...) Creemos que la fórmula del descuento simple no es más idónea para calcular el incremento de valor del terreno. En primer lugar, porque no hay necesidad alguna de actualizar un valor que ya está actualizado; en segundo lugar, porque si aceptamos que el valor catastral en el momento del devengo realmente refleja el valor real de referencia para calcular idóneamente las plusvalías, bastaría con descontar al valor catastral en el momento de la adquisición de los bienes para conocer el incremento de valor del inmueble; y, en tercer lugar, porque si lo que realmente pretendemos medir correctamente es el incremento de valor del suelo, habría que utilizar el valor real de adquisición y de transmisión».

constitucional tributario, sino en la presunta existencia de una riqueza que, en realidad, resulta ser inexistente o ficticia. Su base imponible queda determinada de manera objetiva, al margen de los datos que integran la realidad, exigiéndose el pago del impuesto atendiendo al lapso de tiempo transcurrido entre el instante de la adquisición y el de la transmisión, sin tomar en consideración los incrementos reales producidos durante dicho periodo de tiempo²³.

²³ En efecto, a resultas de la aplicación de dichas reglas objetivas termina sometiéndose a gravamen el beneficio medio presunto incluso en aquellos casos en los que se ha producido una disminución del valor de los inmuebles. A tal efecto coincidimos con MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: «La inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», ob. cit., pág. 118, cuando afirma que «(...) Aunque se produjera una actualización anual del valor catastral de los inmuebles, el impuesto seguiría vulnerando el principio de capacidad económica, porque según sus reglas de aplicación, la obligación tributaria resultaría exigible aunque el valor catastral del suelo en el momento de transmisión del inmueble fuera inferior al del momento de su adquisición. Por todo ello consideramos necesario y urgente reformar la Ley de Haciendas Locales y establecer nuevas reglas de cuantificación del IIVTNU. De un lado, para conseguir un sistema tributario más justo que no exija mayores esfuerzos contributivos a quienes carecen de capacidad económica; y, de otro, para evitar los problemas financieros que podría ocasionar a las Haciendas Locales una declaración de inconstitucionalidad que, además de limitar su capacidad de ingreso, obligará a devolver las cantidades recaudadas por este concepto en los últimos años».

REDUCCIÓN POR TRANSMISIÓN DE PARTICIPACIONES EN ISD. REMUNERACIONES POR EJERCICIO DE FUNCIONES DE DIRECCIÓN POR MIEMBRO DEL GRUPO FAMILIAR Y PRINCIPAL FUENTE DE RENTA

Análisis de la STS de 16 de diciembre de 2013, rec. núm. 28/2010

Francisco Adame Martínez

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad de Sevilla

1. SUPUESTO DE HECHO

La Sentencia (NFJ053124), de la que ha sido ponente el magistrado don Joaquín Huelín Martínez de Velasco, analiza si concurren los requisitos legales para la aplicación de la reducción del 95 % en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por transmisión mortis causa de participaciones en dos empresas familiares. Uno de esos requisitos es la exigencia de que los bienes heredados tengan previamente consolidada la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio prevista en el artículo 4.8.Dos de la Ley reguladora de este tributo. En los supuestos de participación conjunta en entidades de un grupo familiar, la letra c) de dicho artículo condiciona el disfrute de esta exención a que algún miembro del grupo ejerza funciones de dirección y que las remuneraciones obtenidas por el ejercicio de esas funciones representen más del 50 % de la totalidad de sus rendimientos del trabajo y de actividades económicas.

La cuestión principal que se debatía en este caso era si había que estar para determinar que se cumplía este requisito al momento en que falleció el causante o bien debía tomarse el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) del heredero efectivamente devengado (es decir, el IRPF del año anterior), donde se hubieran declarado tales rendimientos por la actividad realizada.

Mediante Sentencia de 26 de octubre de 2009 (NFJ053325) el Tribunal Superior de Justicia de Madrid estimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) acogiendo la tesis mantenida por los recurrentes que defendían que debían tomarse las remuneraciones obtenidas por la actividad de dirección en la empresa familiar en el año de fallecimiento del causante. No conforme con esta interpretación, la Comunidad de Madrid interpuso contra dicha sentencia recurso de casación. La Inspección de

los Tributos de la Dirección General de Tributos de la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid levantó actas a los herederos siguiendo para ello los criterios recogidos en la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos, en la que se determina a qué periodo hay que atender a fin de verificar la concurrencia de los requisitos exigidos en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio para la exención de las participaciones. Según la Inspección de la Comunidad de Madrid cuando las funciones de dirección se ejerzan por el causante habrá que atender al año de fallecimiento. A su juicio, habría una interrupción del periodo a tener en cuenta y este iría del 1 de enero hasta el momento de la defunción. En cambio, cuando dichas funciones se lleven a cabo por uno de los causahabientes, como no es el que fallece, no hay interrupción del periodo impositivo en renta y por ello no se puede tener en cuenta el plazo desde el fallecimiento hasta el final del año. Entiende la inspección madrileña que en estos casos se deben tomar las rentas obtenidas por el causahabiente durante el año anterior, es decir, durante el último ejercicio de renta devengada.

Durante el año anterior al fallecimiento, concretamente 1999, el causahabiente no declaró rendimientos de actividades económicas por el ejercicio de funciones de dirección en la empresa. Fue a partir de abril de 2000, un mes antes del fallecimiento del causante, cuando el causahabiente comenzó a percibir retribuciones por las funciones de dirección en la entidad mercantil en cuestión. Con base en lo anterior, se mantuvo desde la Comunidad de Madrid que no se cumplía el requisito de percepción de retribuciones superiores al 50 % de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas porque no se habían declarado rendimientos de actividades por dirección de la empresa y, por tanto, no procedía la aplicación de la reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los causahabientes.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

La sentencia comienza recordando que la reducción del 95 % en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones introducida por el Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, pretende favorecer a patrimonios empresariales que reúnan ciertos requisitos que pongan de manifiesto su carácter familiar, tanto si se trata de una empresa individual o de participaciones en entidades, cuando las transmisiones se efectúen a favor de ciertas personas allegadas al fallecido.

A la hora de determinar cuál debe ser el criterio determinante para valorar la concurrencia de los requisitos, el Tribunal distingue en su fundamento de derecho cuarto entre la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio y la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En el primer caso concluye que el criterio determinante es el del devengo, recordando que así lo ha reconocido la propia Administración tributaria, por ejemplo, en la Consulta V0045/2007, de 10 de enero (NFC023968). En ella la Dirección General de Tributos dijo con meridiana claridad que «la circunstancia relevante en este punto para la procedencia de la exención es de orden fáctico y no es otra que, a la fecha de devengo del impuesto patrimonial, se cumplan las condiciones del artículo 4.Ocho.Dos de la ley y, en particular, los requisitos que establece la letra c) respecto de la persona que desempeñe efectivamente las funciones directivas de la entidad».

La situación es muy distinta según el Tribunal en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones al tratarse de un impuesto instantáneo y no periódico. Afirma el Tribunal que no existe ninguna norma que contemple esta disfunción o que indique cómo acompañar el devengo instantáneo que establece el artículo 24 de la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con devengos fijados al final de un periodo impositivo anual como el establecido para el IRPF o para el Impuesto sobre el Patrimonio. En definitiva, el problema que se planteaba es cómo articular la concurrencia de las circunstancias exigidas para la reducción de la base liquidable, que tienen lugar a lo largo de un determinado periodo de generación, con el puntual y concreto momento del devengo del Impuesto sobre Sucesiones.

Como antes he indicado, la Administración autonómica se apoyaba para defender su tesis en la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos, que al referirse al requisito de que el sujeto pasivo, por las funciones de dirección ejercidas, perciba una remuneración que represente más del 50 % de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, exigía que se atendiera a los rendimientos percibidos durante el último periodo impositivo, añadiendo en su apartado 1.3 que en el supuesto de sucesión mortis causa «habrá que atender, en principio, al periodo comprendido entre el primer día del año y la fecha de fallecimiento, que es el que coincide con el ejercicio impositivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del causante». De este párrafo de la Resolución de la Dirección General de Tributos la Administración autonómica extrae que hay que distinguir según que fuera el causante el que, al tiempo de fallecer, ejercía las funciones directivas o si era cualquier otro miembro del grupo familiar: en el primer caso debería tomarse en consideración el periodo comprendido entre el día 1 de enero del año de su fallecimiento y aquel en que este tiene lugar, mientras que en el segundo, de cara a la aplicación de la reducción controvertida, habría que atender a la renta declarada en el año anterior a la muerte del causante.

Esta tesis mantenida por la Comunidad de Madrid para negar la reducción de la base controvertida no es compartida por el Tribunal Supremo. La sentencia tiene gran interés porque hasta ahora el Alto Tribunal sí se había pronunciado en dos ocasiones –Sentencias de 17 de febrero de 2011 (rec. núm. 2124/2006, NFJ042009) y 26 de octubre de 2012 (rec. núm. 6745/2009, NFJ049252)– sobre la fecha a tomar en consideración para comprobar si concurrían o no los requisitos para la aplicación de la reducción, concluyendo que se debía estar a la fecha del devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Lo que sucede es que en ambos pronunciamientos la condición y circunstancia relevante de la realización de actividades de dirección de la empresa y con ello las retribuciones percibidas por tal concepto concurrían en la persona del causante.

En cambio, en la sentencia aquí comentada esa condición y circunstancias concurrían no en el causante sino en uno de los herederos. En la precitada Sentencia de 17 de febrero de 2011 el Tribunal Supremo ya había concluido que al ser el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones un tributo de devengo instantáneo, los requisitos para exigir la reducción debían cumplirse en el devengo, añadiendo y aquí viene lo importante que «habrá que atender al último periodo impositivo del IRPF anterior a la transmisión». Ahora el Tribunal Supremo concluye que aunque entonces no precisó cuál era ese «último periodo impositivo» de la solución dada al recurso se desprendía que

era el ejercicio de renta cuyo devengo anticipado se había producido con la muerte del causante. En el caso de que fuera el causante la persona que llevara a cabo las actividades de dirección de la empresa familiar, dice el Tribunal que «su fallecimiento determinaba el devengo del impuesto sobre sucesiones y el devengo anticipado en renta, recayendo sobre sus herederos la obligación de presentar la correspondiente autoliquidación», añadiendo que este ejercicio de renta, anticipadamente devengado, sería «el último periodo impositivo anterior a la transmisión mortis causa que constituye el hecho imponible del impuesto sobre sucesiones».

Esta misma tesis es la que debe aplicarse según el Tribunal Supremo en los supuestos en que sea uno de los herederos el que lleve a cabo las funciones de dirección, pese a que para él no se produzca el devengo anticipado del IRPF. Procederá pues la aplicación de la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en estos casos si en el momento del fallecimiento del causante, y hasta ese instante, las retribuciones percibidas por el heredero por el ejercicio de funciones de dirección superaron ese porcentaje del 50 % del «resto de sus retribuciones y rendimientos integrables en la base imponible general».

Aceptar la tesis de la Administración tributaria de la Comunidad de Madrid y considerar como «último» ejercicio de renta el efectivamente devengado para el heredero, implicaría según el Tribunal Supremo condicionar la aplicación de este importantísimo beneficio fiscal a lo ocurrido el año anterior y no a lo sucedido en el año de fallecimiento del causante. Y ello supondría por ejemplo que se podría aplicar la reducción un heredero que cumpliera los requisitos en el periodo impositivo de renta anterior al año del fallecimiento pero no en el propio año del fallecimiento o también que no pudiera disfrutar de la reducción una empresa familiar constituida el mismo año de fallecimiento del causante aunque en la fecha de devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se cumplieran los requisitos exigidos.

3. COMENTARIO CRÍTICO

La reducción por transmisión de empresas familiares en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un beneficio fiscal que genera mucha litigiosidad en la práctica, dada su importancia en términos cuantitativos (en algunas comunidades autónomas como consecuencia de las mejoras en la reducción estatal o de la introducción de una reducción propia se eleva al 99 %). En efecto, una adecuada orientación (por no decir planificación) fiscal por parte de un profesional especializado puede suponer para el obligado tributario un importantísimo ahorro fiscal, tanto en los supuestos de transmisiones mortis causa como en las donaciones inter vivos de empresas individuales, negocios profesionales o participaciones en entidades. En el caso de las transmisiones mortis causa, como consecuencia de la diversidad de reducciones que se aplican en España dependiendo de la comunidad autónoma en la que resida el causante (por ser este el punto de conexión), la factura a pagar por sus herederos puede variar mucho de un territorio a otro (y no me refiero a las diferencias con las comunidades forales sino entre las propias comunidades autónomas de régimen común). Tan es así que hay ya algunos contribuyentes españoles que desde

hace tiempo se vienen planteando «dónde deben morirse» para que sus herederos paguen menos en concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, lo cual sorprende mucho a nuestros colegas europeos cuando se lo contamos en algún Congreso Internacional.

Algunas de estas medidas aprobadas por las comunidades autónomas en ejercicio de sus competencias normativas en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones generan problemas desde la perspectiva de su compatibilidad con el Derecho Europeo, en particular con la libertad de establecimiento (art. 49 del Tratado de Funcionamiento UE) y la libre circulación de capitales (arts. 63 y 65 del Tratado de Funcionamiento UE). No me voy a ocupar de esta cuestión, pero sí me gustaría dejar apuntado que muchas de ellas si fueran impugnadas podrían no pasar el filtro del Tribunal de Justicia de la Unión Europea a la vista de la jurisprudencia dictada por este órgano en los últimos años. En estos pronunciamientos el Tribunal se ha venido centrando en el examen de dos elementos básicos para determinar si una medida era restrictiva de alguna libertad básica: el llamado juicio de comparabilidad y su amparo en razones imperiosas de interés general. Y en ningún caso el Tribunal ha tenido en consideración en sus fallos la autonomía financiera de los niveles subcentrales de gobierno, por no ser un principio comunitario.

En este complejo contexto se enmarca la sentencia objeto de este comentario que se ocupa de la verificación del requisito quizás más problemático a la hora de aplicar la reducción por transmisión mortis causa de participaciones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Se trata del requisito del ejercicio de funciones de dirección y la exigencia de que las remuneraciones que se perciban por tal concepto supongan la principal fuente de renta. El concepto de «principal fuente de renta» técnicamente no está definido con precisión y de ahí la cantidad de reclamaciones y recursos que se plantean respectivamente ante los Tribunales Económico-Administrativos y de lo Contencioso-Administrativo contra liquidaciones de las Administraciones o Agencias tributarias de las comunidades autónomas denegando la aplicación de esta reducción por incumplimiento de dicho requisito. En el momento actual creo que es necesaria una reforma de esta cuestión porque con la regulación vigente se trata de un concepto jurídico indeterminado. Voy a tratar de justificar el porqué de esta afirmación y para ello tal vez convenga efectuar un repaso por los problemas que plantea este requisito tanto en el ámbito de la exención en Patrimonio para empresarios y profesionales de los bienes necesarios para el desarrollo de su actividad como en el que nos ocupa en esta ocasión de la exención de las participaciones en entidades, que repito es condición indispensable para poder disfrutar de la reducción por transmisión de empresas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Antes de ello me gustaría dejar apuntado que resulta cuando menos llamativo que la aplicación de reducciones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones quede condicionada al cumplimiento de los requisitos exigidos para su correspondiente exención en el Impuesto sobre el Patrimonio. Se trata de dos tributos con un régimen jurídico absolutamente distinto en cuestiones que son esenciales. Creo que bastaría aquí, porque es lo que interesa a los efectos de este trabajo, con mencionar las diferencias en materia de devengo. El Impuesto sobre el Patrimonio se devenga, de conformidad con lo previsto en el artículo 29 de la Ley 19/1991, el 31 de diciembre de cada año. En cambio, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se devenga, conforme

a lo dispuesto en el artículo 24 de su Ley reguladora, en momentos distintos, dependiendo de si estamos ante una transmisión íter vivos o mortis causa. Así, en las adquisiciones por causa de muerte y en los seguros sobre la vida, este tributo se devengará el día del fallecimiento del causante o del asegurado o cuando adquiriera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, conforme al artículo 196 del Código Civil. Por su parte, en las transmisiones lucrativas íter vivos el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre el acto o contrato. Este diferente régimen jurídico en materia de devengo genera importantes problemas por ejemplo a la hora de determinar el periodo al cual hay que referirse para verificar si se cumple el requisito de que la actividad empresarial constituya la principal fuente de renta, que es precisamente lo que ocurre en la sentencia que estoy comentando. Avanzo ya que este requisito y así lo ha sostenido cierto sector de la doctrina está pensado para beneficiar a quien emplea la mayor parte de su tiempo de trabajo en una actividad económica, es decir, para aquellos sujetos respecto de los cuales la actividad empresarial constituya su «principal modo de vida», más que su «principal fuente de renta». Así lo afirma también el propio Tribunal Supremo en su Sentencia de 23 de septiembre de 2010 (rec. núm. 6794/2005, NFJ040654, de la que fue ponente mi antiguo compañero de Departamento don Ángel Agualló Avilés), dándole la razón a la Inspectora de la Comunidad de Madrid.

En el ámbito de la exención de los bienes necesarios para la actividad de los empresarios individuales o profesionales el concepto de principal fuente de renta aparece definido en el párrafo 2.º del artículo 3.1 del Real Decreto 1704/1999. En concreto, dicho concepto se define en el precepto citado como «aquella en la que al menos el 50 por 100 del importe de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas provenga de rendimientos netos de las actividades económicas de que se trate (...)». En una monografía que he publicado recientemente sobre los beneficios fiscales para la empresa familiar he mantenido que me parece sorprendente que no sea la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio la que defina este concepto sino una norma de rango reglamentario, lo cual supone a mi juicio —y coincido aquí con lo que ha mantenido un sector cualificado de la doctrina— un clarísimo exceso del reglamento. De la forma en que está definido este concepto puede ocurrir que se pierda la exención porque el empresario en un ejercicio haya obtenido una ganancia patrimonial esporádica superior al rendimiento de la actividad económica, lo cual no tiene mucho sentido.

En el momento actual de crisis económica con muchas empresas dando pérdidas, la verificación de este requisito está planteando muchos problemas a los órganos de Inspección de las comunidades autónomas. Si el empresario fallece a lo largo de un ejercicio en el que su actividad está generando pérdidas con la regulación actualmente vigente, acogida por la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en este fallo y en los dos en él citados, no se cumpliría el requisito de que los rendimientos procedentes de la actividad constituyan la principal fuente de renta del empresario o profesional y en consecuencia los herederos no podrían aplicar la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por transmisión de empresa, lo cual sería a mi juicio tremendamente injusto. En efecto, si la base imponible es negativa nos quedamos sin elementos para la comparación entre los rendimientos y la base del IRPF. Recordemos que para el Tribunal Supremo a efectos de la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones los requisitos deben cumplirse en el momento del devengo, por lo que «habrá que atender al último periodo impositivo del IRPF anterior a la transmisión», entendiendo por tal «el ejercicio de renta cuyo devengo anticipado se

había producido con la muerte del causante». Esta misma situación podría darse cuando el empresario en lugar de pérdidas obtiene escasos beneficios porque en este caso bastaría con que obtuviera en el año de su fallecimiento por ejemplo rendimientos del capital mobiliario iguales a esos beneficios empresariales o superiores para que no cumplierse tampoco este requisito. Habría pues que buscar una solución para estos casos que tal vez podría pasar también por una reforma legal.

En conexión con lo anterior hay otra cuestión que me parece criticable de la regulación actual de este requisito de la principal fuente de renta para la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio del empresario individual o del profesional de los bienes necesarios para su actividad. Se trata de la —en mi opinión— injustificada diferencia de trato que existe entre el empresario individual y el titular de participaciones en entidades. Mientras que a efectos de determinar si se cumple el requisito de principal fuente de renta para el empresario individual se computan todos los rendimientos, en el caso de las participaciones en entidades tan solo se van a tomar en consideración los rendimientos del trabajo y de actividades económicas. En efecto, el apartado c) del artículo 4.8.Dos de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio exige que el sujeto pasivo, o en los casos de participación conjunta uno de los miembros del grupo de parentesco ejerza funciones de dirección, percibiendo por ello «una remuneración que represente más del 50 % de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal». No tiene ninguna justificación que sean más rigurosos los requisitos que se exigen al empresario individual.

Las consideraciones antes formuladas respecto a la exención de bienes afectos para el empresario individual en los casos de actividades con pérdidas resultan de aplicación a la exención de las participaciones en entidades en el Impuesto sobre el Patrimonio y a la reducción por transmisión mortis causa de las mismas.

La doctrina del Supremo recogida en esta sentencia, que resulta aplicable tanto para los supuestos de ejercicio de funciones de dirección por el causante o por uno de sus herederos y en virtud de la cual se tomarán las retribuciones percibidas por tal concepto durante el año de fallecimiento del causante y hasta ese instante y no las del año anterior a los efectos de verificar si se cumple el requisito de principal fuente de renta, me parece coherente. En cambio no me parece tan coherente la contradictoria doctrina que viene manteniendo el TEAC en resoluciones sobre esta misma cuestión referidas a empresarios individuales. Citaré en este sentido dos resoluciones de 2011 en la que se mantienen criterios distintos.

La primera es la Resolución del TEAC de 28 de abril de 2011 [R.G. 1888/2009, 1889/2009 y 1890/2009 (NFJ053700)]. Se trataba de una supuesta actividad agrícola desarrollada por el causante, el cual tenía antes del fallecimiento reconocida una minusvalía del 65 %. Las pérdidas de la actividad del mismo ejercicio del fallecimiento eran de -24.201 euros, por lo que se incumplía el requisito de principal fuente de renta y además se ponía en duda el ejercicio personal y directo de la actividad a la vista de la minusvalía. El causante falleció el 5 de octubre de 2002. El TEAC afirma textualmente que «aunque el ejercicio indicado para apreciar dicha circunstancia (principal fuente de renta) es, como regla general, el del fallecimiento, pueden darse supuestos especiales —como este— que debe tomarse asimismo en consideración para apreciar el cumplimiento del

requisito analizando los ejercicios conexos al mismo. No hay que olvidar que la finalidad de la reducción que tiene por objeto aliviar el coste fiscal de la transmisión hereditaria de las empresas familiares cuando estas suponen (...)», añadiendo que a juicio de este Tribunal «el citado requisito debe interpretarse a la luz de la finalidad que persigue la norma, por lo que del conjunto de las circunstancias y del criterio interpretativo del citado Real Decreto se aprecia que en este supuesto la actividad agrícola desarrollada por el causante, constituía su principal fuente de renta (...)».

La segunda Resolución del TEAC a la que me refiero es de 29 de noviembre de 2011 [R.G. 1425/2010 (NFJ053702)], que estima la reclamación interpuesta contra la resolución desestimatoria del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía. Se trataba también en este caso de una serie de fincas rústicas en las cuales quedó probado que el causante no ejerció nunca la actividad agrícola (nunca declaró rendimientos de actividades económicas en el IRPF y nunca declaró en el Impuesto sobre el Patrimonio las fincas como afectas a actividades agrícolas). El causante falleció el 19 de febrero de 2004 a la edad de 83 años, declarando por primera vez en el IRPF de 2004 en el periodo comprendido entre 1 de enero y 19 de febrero (49 días) unos rendimientos de actividades económicas de 2.054 euros. El TEAC estima suficiente esos rendimientos, obtenidos entre 1 de enero y 19 de febrero y concluye que debe aplicarse la reducción del 95%.

Como puede advertirse se trata de resoluciones claramente contradictorias: en la primera de ellas se dice que hay que estar al ejercicio anterior al año del fallecimiento, mientras que en la segunda se nos dice que hay que tomar el periodo comprendido entre el 1 de enero y el día de fallecimiento del causante. Eso sí, ambas tienen en común que estiman procedente la aplicación de la reducción por transmisión de empresa individual. Ahora bien, la primera aplica un criterio finalista, mientras que la segunda no, aunque claramente se podía dudar en este caso si efectivamente existía actividad económica.

Bibliografía

ADAME MARTÍNEZ, F. [2014]: *Beneficios fiscales para la empresa familiar en los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor.

CALVO VÉRGEZ, J. [2006]: *Régimen fiscal de la empresa familiar*, Thomson Aranzadi, Cizur Menor.

MORÓN PÉREZ, M. C. [2007]: *Régimen Tributario de la Transmisión de la Empresa*, Thomson Aranzadi, Cizur Menor.

NAVARRO EGEA, M. [1999]: *Incentivos fiscales a la pequeña y mediana empresa*, Marcial Pons, Madrid.

PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J. J. [2005]: *La empresa familiar: Fiscalidad, organización y protocolo familiar*, CISS, Valencia.

VAQUERA GARCÍA, A. [2004]: *Régimen Tributario de la Empresa Familiar*, Dykinson, Madrid.

LA RETRIBUCIÓN DE ADMINISTRADORES Y CONSEJEROS: GRATUIDAD ESTATUTARIA DEL CARGO E IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

**Análisis de la STS de 26 de septiembre de 2013 (rec. núm. 4808/2011)
y STS de 30 de octubre de 2013 (rec. núm. 131/2012)**

José Pedreira Menéndez

*Acreditado a Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Oviedo*

1. SUPUESTO DE HECHO

Las Sentencias del Tribunal Supremo (SSTS) de 26 de septiembre de 2013 (NFJ052332) y 30 de octubre de 2013 (NFJ052827) casan y anulan sendas Sentencias del Tribunal Superior de Justicia (SSTSJ) de Galicia de 13 de mayo de 2011 (NFJ043398) y 2 de junio de 2011 (NFJ044514), respectivamente. La cuestión litigiosa se centra en las retribuciones percibidas por consejeros delegados de sociedades limitadas por las funciones de dirección y administración. Los estatutos de las sociedades establecían expresamente la gratuidad del cargo de administrador. No obstante, pese a ello, en la sociedad de la que se ocupa la primera sentencia el consejero delegado estaba dado de alta en el régimen general de la Seguridad Social y percibía mensualmente una retribución sujeta a retención, conforme a los tipos de las rentas del trabajo, por las labores de gestión y dirección que desempeñaba. A juicio de la sociedad existía una prestación de servicios que debía ser retribuida a precio de mercado, dado que se estaba en presencia de una operación vinculada. La efectividad del trabajo desarrollado por el consejero delegado no es objeto de discusión y se considera probada, tanto en fase administrativa, como en sede judicial. Por último, señalar que el consejero delegado es propietario del 97% del capital social. En la segunda de las sociedades, y de las sentencias comentadas, la única diferencia radica en que el consejero delegado estaba en el régimen de autónomos en la Seguridad Social.

Frente al proceder de las sociedades, que consideraban la retribución un gasto salarial deducible, la Inspección de los tributos entendió que tales retribuciones no eran deducibles en sede de las sociedades y deberían dárseles el tratamiento fiscal de liberalidades no deducibles, conforme a lo establecido en el artículo 14.1 e) de la *Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades*. A juicio de la Administración, las retribuciones de los administradores son un gasto deducible cuando cumplen los requisitos legales exigidos para esa deducción, que son los que se

derivan de la totalidad del ordenamiento jurídico y de modo expreso de los estatutos de la entidad que efectúa la deducción. En consecuencia, al establecer los estatutos la gratuidad del cargo de administrador es obligado rechazar la deducción de retribuciones, que frontalmente infringen los estatutos de las entidades pagadoras. Todo ello con independencia de que se haya desarrollado efectivamente el trabajo, se hubiera adoptado el acuerdo de retribución en junta general y se posea mayoría suficiente por parte del Administrador para modificar los estatutos sociales.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

En el fundamento jurídico cuarto de la STS de 26 de septiembre de 2013 se concluye que, dado que estatutariamente el cargo de administrador es gratuito: «la concesión de una retribución al Sr. A solo puede hacerse con carácter de liberalidad y, por tanto, no deducible, sin que frente a ello pueda oponerse que, a virtud de participación que aquel dispone en la sociedad, en cualquier momento podrían modificarse los estatutos según su criterio, pues lo cierto es que en el momento de producirse los hechos la modificación no ha tenido lugar». (...) «Por otra parte, no pone en duda esta Sala la trascendencia y relevancia de las funciones que puede llevar a cabo el Sr. A en la entidad Licidad, SL (luego Pontegadea Inversiones, SL), pero ello no impide que dada su condición de administrador y, por prescripción expresa estatutaria, no puede concederse remuneración de servicios prestados, por lo que la otorgada solo puede tener carácter de liberalidad y, en consecuencia, no deducible en el Impuesto de Sociedades». Y concluye afirmando la sentencia: «Por último, no puede aceptarse la alegación de la recurrida de duplicidad impositiva a consecuencia de la tributación en el IRPF por parte del Sr. A, pues al margen de que la misma solamente pudiera plantearse por este, ocurre que la tributación por el IRPF queda al margen de que la cantidad percibida sea o no deducible en el IS, pues en cualquiera de las alternativas el ingreso se ha producido en sede del socio, debiéndose señalar que el artículo 16.1 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF, dispone: "Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimiento de actividades económicas", a lo que ha de añadirse que, tal como consta en los Antecedentes, fue la propia empresa la que practicó la retención correspondiente».

Por su parte, en el fundamento jurídico sexto de la STS de 30 de octubre de 2013, que transcribo íntegramente, se indica que:

«Las retribuciones de los administradores son un gasto deducible cuando cumplen los requisitos legales exigidos para esa deducción.

Esos requisitos legales son los que se derivan de la totalidad del ordenamiento jurídico y de modo expreso de los estatutos de la entidad que efectúa la deducción.

El alcance de la afirmación precedente es el de que las retribuciones de los administradores no pueden traicionar las reglas que rigen la vida de la entidad que retribu-

ye, es decir, sus Estatutos. En consecuencia, al establecer los Estatutos la gratuidad del cargo de administrador es obligado rechazar la deducción de retribuciones que frontalmente infringen los Estatutos de la entidad pagadora.

En segundo término, tampoco pueden, las mencionadas retribuciones, defraudar las reglas que rigen el adecuado comportamiento de un ordenado comerciante, en los términos exigidos por el Código de Comercio, pues pocas cosas más contrarias a ese comportamiento ordenado que las que otorgan retribuciones del monto de las aquí contempladas a una sociedad con pérdidas. Afirmar que como la sociedad prácticamente pertenece al administrador es irrelevante el efecto que a los resultados de la entidad producen las retribuciones de los administradores, olvida que formalmente se trata de una entidad con personalidad jurídica propia y distinta a la del administrador y que las exigencias económicas, comerciales y de lealtad debidas a la entidad que efectúa las retribuciones no se pueden identificar con las de la persona que es titular de los títulos representativos de la entidad.

Por último, y como ya pusimos de relieve en nuestra Sentencia de 22 de diciembre de 2011, en materia de Autonomía de la Voluntad rigen los principios que allí declaramos y ahora reiteramos. En dicha sentencia afirmábamos en el último párrafo del fundamento séptimo: "Es verdad que el artículo 1.255 del Código Civil establece la libertad de pactos, pero es también evidente que tal precepto fija unos límites a estos pactos: la de no ser contrarios a la moral, el orden público y el perjuicio de tercero. Cuando estos pactos excedan de los parámetros socialmente aceptables es claro que tales pagos no pueden 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".

Es decir, una entidad puede retribuir a sus administradores como tenga por conveniente, pero tales percepciones, por el concepto de retribuciones, no pueden 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 receptor como donaciones efectuadas por un extraño».

3. COMENTARIO CRÍTICO

El TS, a través de las sentencias comentadas, viene a ahondar en la doctrina que inició con sus Sentencias de 13 de noviembre de 2008 (NFJ030830 y NFJ030831), conocidas como el «Caso Mahou», en las que se exigió que la retribución de los administradores estuviera fijada con «certeza» en los Estatutos sociales, para poder convertirla en un gasto «necesario» y, por consiguiente, deducible para la sociedad. Estas sentencias se dictaron bajo la vigencia de la *Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades*, que manejaba un restrictivo concepto de gasto deducible vinculado a la necesidad del mismo. Sin embargo, la posterior regulación del impuesto e

incluso su vigente redacción no exigen tal condición, por lo que los gastos de administración son gastos deducibles, sin necesidad de que su importe esté fijado con certeza en los Estatutos sociales.

Ahora bien, el problema que abordan las SSTs de 26 de septiembre y 30 de octubre de 2013 radica en el hecho de que los Estatutos sociales fijan la gratuidad del cargo de administrador, por lo que la retribución del mismo, fuera del marco legal y estatutario, nos sitúa en presencia de gastos que no son válidos conforme a la normativa mercantil y contable, por lo que se llega a la conclusión de que no cabe su deducción fiscal.

Cuestión distinta, y que no es objeto de análisis en las referidas sentencias, es qué hubiera ocurrido si los consejeros delegados tuvieran un contrato laboral para el desarrollo de las funciones gerenciales que se ha probado que venían desarrollando. Hasta la fecha, la jurisprudencia, mayoritariamente, viene denegando también la deducción de dichos gastos al amparo de la doctrina de la inexistencia del doble vínculo. En estos casos, como puede verse en las Sentencias de la Audiencia Nacional de 2 de diciembre de 2010 [rec. n.º 390/2007 (NFJ041572)], 23 de febrero de 2011 [rec. n.º 104/2008 (NFJ042091)] y 16 de febrero de 2012 [rec. n.º 165/2009 (NFJ046785)], se concluye que: «no se pretende la deducibilidad de las retribuciones satisfechas a los miembros de los Consejos de Administración de las sociedades que se cita por su condición de tales, sino que se pretende la deducibilidad como gasto de personal de las percepciones satisfechas por las funciones ejecutivas prestadas por los perceptores (a la sazón, consejeros ejecutivos) cuya relación es (*sic; rectius*: se pretende) de naturaleza laboral, cuestión esta (la de la naturaleza laboral de esa relación) que debe ser rechazada en base a la doctrina expuesta por el Tribunal Supremo en su Sentencia de fecha 11 de marzo de 2010, rec. Casación 10315/2003 [NFJ039800]]».

La doctrina mayoritaria del TS, en sus Salas de lo Civil y Social, viene denegando la posibilidad de que exista una relación de doble vínculo, orgánica y laboral, entre los consejeros y administradores para el desarrollo de puestos laborales directivos, no así los de otra índole. Igualmente, la doctrina jurisprudencial se opone a la posibilidad de que existan contratos de arrendamiento de servicios en estos casos. No obstante, el elemento determinante a la hora de establecer su parecer por parte de los tribunales radica en el análisis de los Estatutos sociales. De ahí que, en mi opinión, si se quiere defender la deducción de las retribuciones abonadas a consejeros delegados o administradores en el marco de una relación laboral, por ejemplo gerencial, es conveniente fijar estatutariamente que el cargo tendrá este tipo de retribución periódica e independiente de la correspondiente a la función orgánica, previsiblemente gratuita, dejando la fijación del importe a la Junta General. Desde la perspectiva mercantil, que es la que rige la relación, se estaría demostrando la inexistencia de una retribución de la función orgánica, al mismo tiempo que se probaría la existencia de una relación laboral retribuida, con independencia de su encuadre a efectos de la Seguridad Social. La existencia en la sociedad de un director general configurado como un órgano distinto del consejo de administración, y subordinado a este, ha sido admitida por la STS de 13 de mayo de 1991 (NSJ013800), permitiendo así la existencia de un doble vínculo. Desde luego, esta solución me parece más adecuada y ajustada a Derecho que la línea interpretativa que se viene manteniendo últimamente. Si se reconoce, como así hacen las sentencias comentadas, que hay desempeño efectivo de una labor por parte del consejero delegado, sin la que la sociedad

no podría alcanzar sus objetivos, no se puede negar que existe una relación laboral. Además, debo ser crítico con los razonamientos del Alto Tribunal. No se puede afirmar que tal relación laboral existe a los efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), como se concluye en la STS de 26 de septiembre de 2013, y sin embargo calificar de liberalidad el gasto o retribución dentro de la sociedad. El sistema tributario no forma compartimentos estancos, y un proceder del obligado tributario no puede tener una calificación en un impuesto y la contraria en otro.

Por otra parte, el argumento de la existencia de una liberalidad que defiende el Tribunal Supremo, como criterio para impedir la deducción del gasto en la sociedad, me parece un error y carece de rigor jurídico, como voy a exponer.

La STS de 30 de octubre de 2013 pretende dar una lección sobre lo «socialmente admisible» y la necesidad de no «defraudar las reglas que rigen el adecuado comportamiento de un ordenado comerciante», llegando a la conclusión de que las retribuciones entregadas son «liberalidades que impiden su deducción a la entidad que las efectúa y que obliga a que sean gravadas en el perceptor como donaciones efectuadas por un extraño». Estas afirmaciones, a mi juicio, chocan frontalmente con el funcionamiento ordinario de una sociedad, ya que su razón de ser es maximizar el beneficio repartible al socio, por lo que el concepto de liberalidad, con carácter general, es ajeno a la misma. De hecho, en las sociedades mercantiles, cuando estamos en presencia de donativos o liberalidades no deducibles en la base imponible conforme al artículo 14.1 e) de la *Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades*, que era la aplicable a los casos enjuiciados, lo es, por lo general, porque son donaciones deducibles en la cuota del impuesto por aplicación de la *Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General* o la vigente *Ley 49/2002, de 24 de diciembre, de régimen fiscal del sector no lucrativo y de los incentivos fiscales al mecenazgo*. No hay que olvidar que una «liberalidad» en Derecho, según nos define el Diccionario de la Real Academia Española, es: «Disposición de bienes a favor de alguien sin ninguna prestación suya». Pues bien, en los casos que nos ocupan, la sociedad se desprende del dinero/bienes a favor de alguien que ha sido administrador y que ha prestado un servicio a la sociedad, se retribuye por tanto una prestación de servicios, aunque estatutariamente no estuviera así recogido.

Además, desde la perspectiva del consejero delegado, me parece increíble que se diga que está percibiendo «donaciones efectuadas por un extraño». Esta afirmación del TS conduce a que las rentas percibidas por el casi socio único, en su condición de consejero delegado, deban tributar en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no el IRPF, como lo hicieron. ¿Es «extraña» una sociedad de la que se posee el 97%? Desde luego, el argumento es tan absurdo que no tiene ninguna lógica jurídica que lo sustente.

El TS, al amparo de la ausencia de un requisito formal desde el ámbito mercantil, como es la expresa consignación en los estatutos de la sociedad de que el cargo de administrador podrá ser retribuido, impide la deducción de un gasto por el desempeño efectivo de un trabajo, como ha quedado probado y reconocido por la propia Sala. En este caso, y a diferencia de lo que ocurre muchas veces en el ámbito tributario, no se invoca el artículo 13 de la Ley General Tributaria

(LGT) para exigir la obligación tributaria conforme a la verdadera naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, *y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez*. En los supuestos enjuiciados, nadie discute la existencia de una prestación de servicios o el desarrollo de un trabajo por parte del consejero delegado a la sociedad, sin embargo, la existencia de un defecto «formal» como es la no modificación de estatutos, cuando se posee mayoría suficiente para ello, no permite el ejercicio de la autonomía del Derecho financiero calificando el negocio conforme a su verdadera naturaleza jurídico-tributaria.

Pues bien, aun aceptando que el obligado tributario deba asumir las consecuencias de su falta de diligencia por no haber modificado los estatutos sociales, lo que no se puede admitir es que estemos en presencia de una liberalidad, ya que no existe *animus donandi* bajo ningún concepto.

El consejero delegado, propietario del 97% de la sociedad, y único administrador retribuido de ese consejo de administración, si se le niega la obtención de esas rentas por el desempeño de su trabajo, lo que está percibiendo, a mi juicio, es un rendimiento por la participación en los fondos propios de la entidad, pero nunca una liberalidad. El acuerdo de la Junta, aunque contrario a estatutos, lo que está retribuyendo es a un concreto socio en atención a unas características especiales que desempeña en el seno de la sociedad, no se está donando los beneficios a un extraño. Se está percibiendo una «utilidad» por la condición de socio-administrador.

Debo lamentar que esta doctrina de la liberalidad no deducible esté en auge, no solo en nuestros tribunales, sino también en sede administrativa, donde es posible encontrar numerosas contestaciones a consultas de la Dirección General de Tributos (DGT) que mantienen el mismo argumento, entre otras, las de 25 de abril de 2012 [V0879/2012 (NFC044376)], de 18 de junio de 2012 [V1323/2012 (NFC044724)], de 12 de diciembre de 2012 [V2394/2012 (NFC046046)], de 1 de octubre de 2013 [V2908/2013 (NFC049319)] y de 24 de octubre de 2013 [V3158/2013 (NFC049396)]. Criterio que ha sido respaldado por el Tribunal Económico-Administrativo Central en su Resolución en unificación de doctrina de 6 de febrero de 2014 (NFJ053674).

Desde aquí, no puedo más que mostrar mi opinión contraria a dicho razonamiento, ya que no estamos ante actos libres y voluntarios de disposición gratuita de los bienes sociales, no existe un acuerdo de la Junta que conceda una «liberalidad» al administrador, por mucho que ciertos sectores administrativos y judiciales se empeñen en defender lo contrario. No se dona el dinero al administrador, se le retribuye por su función, y aunque desde un punto de vista mercantil o laboral esto no sea correcto o conforme a dichos ordenamientos, desde la perspectiva del Derecho financiero y tributario no debemos olvidar la autonomía de nuestra rama del Derecho para llevar a cabo calificaciones jurídicas, como reconoce expresamente la LGT en su artículo 13. La calificación al margen del ámbito civil, mercantil o laboral, no es algo extraño en el ordenamiento tributario, como puede verse, por ejemplo, en el IRPF, donde no se siguen las reglas civiles para la individualización de las rentas, sin que ello sea ya objeto de debate o discusión alguna. En definitiva, el TS debería entrar en la esencia de las relaciones jurídicas subyacente y no quedarse en las formas, sobre todo, porque atraer conceptos del Derecho mercantil y laboral al ámbito

tributario, en una cuestión tan sensible como esta, nos lleva a situaciones absurdas, como hemos tenido ocasión de exponer.

En los casos enjuiciados, un socio y administrador está percibiendo una importante cantidad mensualmente por la dirección de la sociedad. Podremos discutir si el importe es un precio de mercado o si no lo es, pero lo que no debe discutirse es la naturaleza jurídico-tributaria de la operación subyacente, ya que está trabajando para que la sociedad pueda obtener rentas y sin su participación la entidad no funcionaría.

Para finalizar, queremos destacar que la Administración tributaria había sancionado a la sociedad, ya que al eliminar el gasto deducible, automáticamente, se incrementan las cuotas del Impuesto sobre Sociedades y, con el automatismo que la caracteriza, consideró que se había cometido una infracción tributaria por dejar de ingresar en plazo. Pues bien, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia anuló las sanciones, afirmando que «en el caso que nos ocupa lo discutido son las retribuciones del administrador que a su vez es el accionista mayoritario de la sociedad, que si bien no están previstas en los estatutos, la modificación de los mismos por medio de la Junta General sería casi automática, por lo que este Tribunal entiende que *el rigor formalista* que se ha de exigir a la hora de liquidar debe ceder en lo que al acuerdo de imposición se refiere». Es curioso, que el abogado del Estado no recurriera la anulación de la sanción. Tal vez el Informe de 12 de marzo de 2009 (NFL012328) de la DGT en el que se afirma que «tiene consideración de gasto fiscalmente deducible en la determinación de la base imponible del IS de acuerdo con la normativa vigente... cuando los estatutos establezcan el carácter remunerado del cargo, aunque no se cumpliera de forma escrupulosa con todos y cada uno de los requisitos que para cada tipo de retribución establece la normativa mercantil», le hizo reflexionar sobre la cuestión. Aquí la propia Administración, y sus defensores, ven que existe un «rigor formalista» a la hora de sancionar, faltaría más, lo que existe es una causa de exclusión de responsabilidad. Si los rendimientos han tributado en sede del socio-administrador como renta del trabajo, sin que nadie lo haya discutido, cómo no se van a considerar un gasto laboral en la sociedad. Algo que parece de «lógica jurídica», sin embargo, decae ante el «rigor formalista» del cumplimiento de las normas mercantiles. Espero que cuando sea a la inversa, y el beneficiado sea el obligado tributario, el TS sea tan «formalista» y no permita a la Administración tributaria acudir a la «calificación tributaria» de la operación para sujetarla a gravamen.

La conclusión de la jurisprudencia analizada es que todo administrador de una sociedad debe tener su cargo retribuido estatutariamente para que el gasto sea deducible fiscalmente en la entidad. Además, y dado que a juicio de la jurisprudencia mayoritaria no es posible mantener una relación laboral que implique funciones de dirección simultáneas al ejercicio del cargo de administrador, todas las rentas deberán ser percibidas en este último concepto y al tipo de retención incrementado. Apartarse de estas dos indicaciones, según nuestra jurisprudencia, lleva a la pérdida de la deducción fiscal en el Impuesto sobre Sociedades y, muy probablemente, al incumplimiento de otros requisitos en el Impuesto sobre el Patrimonio o en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de los que no podemos ocuparnos aquí. Esta doctrina jurisprudencial está condenando la forma de actuar de muchas PYMES, en las que sus administradores ejercen el cargo

gratuitamente, pero vienen percibiendo una retribución mensual por ejercer funciones como gerente, director, etc. Este proceder no sería ajustado a Derecho según el TS y les está obligando a modificar sus estatutos para percibir esas cantidades como administradores y a un tipo de retención incrementado, todo un estímulo en tiempo de crisis y de falta de liquidez en las empresas.

Bibliografía

SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A. [2012]: «La nota 1/2012 de la AEAT y los socios-trabajadores», *RCyT. CEF*, núm. 350, mayo.

MARÍN BENÍTEZ, G. [2012]: «Implicaciones fiscales de la doctrina del vínculo», *RCyT. CEF*, núms. 353-354, agosto-septiembre.

GARCÍA-OVIES SARANDESES, I. [1992]: *Gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades*, Lex Nova, Valladolid.

EL TDHE ESTIMA QUE UNA DETERMINADA CARGA TRIBUTARIA SOBRE CIERTAS RENTAS DE UN CONTRIBUYENTE CONSTITUYE UNA VULNERACIÓN DEL DERECHO FUNDAMENTAL DE PROPIEDAD

**Análisis de la STDHE de 4 de noviembre de 2013, Sentencia N.K.M.
v. Hungría, n.º 66529/11**

José A. Rozas Valdés

*Catedrático acreditado de Universidad.
Departamento de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Barcelona*

1. SUPUESTO DE HECHO

La sentencia resuelve un recurso interpuesto por la señora N.K.M. contra la disposición tributaria húngara que establecía un tipo impositivo del 98 % sobre las indemnizaciones por despido de ciertos empleados públicos que superasen una determinada cantidad. A juicio de la ciudadana que interpuso el recurso tal carga tributaria contraviene lo dispuesto en el artículo 1 del Protocolo número 1, que reza como sigue:

«Toda persona física o jurídica tiene **derecho al respeto de sus bienes**. Nadie podrá ser privado de su propiedad sino por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y los principios generales del Derecho Internacional.

Las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que tienen los Estados de dictar las leyes que estimen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos, de otras contribuciones o de las multas.»

A efectos argumentativos también se hace referencia a los artículos 8, 13 y 14 de la Convención referidos, respectivamente, al derecho a la vida privada familiar, al acceso a un recurso efectivo, y a la no discriminación. Todos ellos, en conexión con el artículo del Protocolo aquí reproducido. Sin que el Tribunal, con todo, los considere relevantes para el fallo.

Los hechos se remontan a mayo de 2011, cuando la demandante fue despedida como empleada pública, con derecho a una indemnización. Conforme a las disposiciones vigentes, una parte de dicha indemnización, equivalente a unos 8.300 euros, resultó sujeta a un tipo de gravamen del 98 % en el impuesto sobre la renta –satisfecho por su empleador mediante retención directa en la fuente– lo que elevó su tipo medio de gravamen para dicha indemnización al 52 %. El gravamen

extraordinario –restringido a ciertos empleados públicos– se había creado por la Ley XC, de 13 de agosto de 2010, arguyendo razones de moral pública y de crisis de las finanzas públicas. Aunque la ley había entrado en vigor en octubre de 2010, se terminó aplicando –tras un agitado enfrentamiento institucional entre el Parlamento y la Corte Constitucional– a todas las remuneraciones del sector público «contrarias a las buenas costumbres» satisfechas desde 1 de enero de dicho año.

Lo cierto es que el impuesto ya había sido declarado inconstitucional, en un primer pronunciamiento, por el Tribunal Constitucional de Hungría en su Sentencia 184/2010, de 26 de octubre –sorprendentemente, para los estándares españoles, prácticamente inmediata a la publicación de la ley– con argumentos consistentes, sobre los que se habrá de volver al comentar la presente resolución y que, en esencia, giran en torno a tres ideas: el impuesto es desproporcionado, injustificado y claramente exagerado; aun cuando recaiga sobre fondos públicos no se trata de una disposición de Derecho presupuestario reguladora del gasto público –que como tal habría sido una política legislativa legítima– sino de un tributo sobre remuneraciones reconocidas a los empleados públicos; no cabe calificar de contrarias a las buenas costumbres remuneraciones satisfechas con arreglo a la ley.

La reacción del Parlamento fue, verdaderamente, fulminante. En el plazo escaso de un mes, el 16 de noviembre, con entrada en vigor el 30 de diciembre, nada menos que modificó la Constitución, contemplando la aplicación retroactiva de la legislación tributaria hasta los cinco ejercicios precedentes a su aprobación, y la imposibilidad de que la Corte constitucional revisara cuestiones tributarias o presupuestarias, quedando limitada su competencia a una serie de cuestiones concretas entre las que no estaban las financieras. Todo lo cual se mantiene en la vigente Constitución de 2012. A tenor de las referidas modificaciones constitucionales, se reintrodujo el referido gravamen extraordinario sobre determinadas indemnizaciones públicas, al tipo impositivo del 98 %, con ciertas modificaciones y con efectos desde, nada menos, el 1 de enero de 2005.

De nuevo, la Corte constitucional, mediante su Sentencia de 6 de mayo de 2011, declaró inconstitucional la retroactividad del gravamen al ejercicio de 2005 y siguientes, por considerarla contraria a la dignidad humana. En este caso, atendidas las limitaciones constitucionales previstas sobre su capacidad revisora, no se pudo pronunciar sobre los aspectos sustantivos del impuesto, aun cuando sí deslizó, *obiter dicta*, algunas consideraciones interesantes –sobre las que se volverá en el comentario de la presente decisión del TEDH– relativas a la eventualidad de una posible infracción de ley por los efectos discriminatorios del gravamen extraordinario.

Finalmente el Parlamento –como colofón de este singular, y velocísimo, «ping-pong» institucional– modificó el susodicho gravamen, mediante la Ley XC/2010, de 13 de mayo, limitando la retroactividad de su alcance a las remuneraciones satisfechas a partir del 1 de enero de 2010.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

La doctrina que el Tribunal desarrolla en esta sentencia gira en torno a los siguientes argumentos:

1. Atendidas las circunstancias concretas –pasar de un tipo medio del 16% a otro del 52%–, la carga tributaria se considera desproporcionada y confiscatoria, lo que supone una vulneración del derecho fundamental de propiedad.
2. El derecho de propiedad protegido por la Convención va más allá de lo que efectivamente se «posee»; alcanzando, también, las expectativas de derecho. El impuesto supone, en tal sentido, una interferencia desproporcionada en las legítimas expectativas de uso y disfrute de derechos patrimoniales.
3. En todo caso, el impuesto en discusión –prescindiendo de si se ha retenido en la fuente o no– recae sobre rentas «adquiridas» por el contribuyente, por cuanto no tiene sentido establecer un impuesto sobre propiedades o rendimientos no adquiridos.
4. El principio de confianza legítima en el Estado como base fundamental de las relaciones sociales: *Good government depends upon trust between the governed and the governor* (§ 37). El empleado público tenía una confianza legítima, una expectativa de derechos, que la imposición de un gravamen extraordinario ha destruido: el Estado le ha defraudado.
5. La función social de la indemnización derivada de un finiquito excede lo relativo a su mero contenido patrimonial. Además, no se trata de una mera expectativa graciable, sino de un derecho adquirido que se ha devengado a lo largo de la vida laboral del empleado. A estos efectos, se remite, por analogía, a lo que ocurre con una pensión que, cumplidos los requisitos para su cobro, no es disponible por su pagador.
6. Se recibe la argumentación del Tribunal Constitucional húngaro, según la cual, un impuesto tan colosal sobre rendimientos pretéritos afecta a la dignidad de las personas. Lo que no supone la irretroactividad, per se, de las medidas tributarias. Aspecto este, por cierto, en el que se insiste en el voto particular que lo acompaña.
7. La legalidad de una interferencia del Estado en los derechos de propiedad del ciudadano, como fundamento del Estado de Derecho, no se limita a lo meramente formal –base legal– sino que exige de las normas que la establezcan que sean «accesibles, precisas y previsibles en su aplicación» (§ 48), es decir, no arbitrarias.

3. COMENTARIO CRÍTICO

Más allá del sin par enfrentamiento institucional que subyace en los hechos descritos y en el evidente carácter intempestivo y simbólico del gravamen extraordinario –¡del 98%, nada menos!– aquí enjuiciado, lo que verdaderamente resulta más interesante de esta sentencia es la doctrina que emana de la misma sobre el contenido esencial del derecho fundamental de propiedad. Aunque tampoco pasan desapercibidas para la Corte los problemas que planteaba la disposición en términos de igualdad –desde el momento en que era muy evidente que se hacía recaer sobre una franja muy reducida y específica de la población una carga tributaria desproporcionadamente más gravosa que la exigida a otros en situaciones objetivamente similares–, vamos a prescindir de

tal cuestión en este comentario –como de otras cuestiones colaterales– para centrar la atención sobre lo que parece más relevante: ¿qué se puede tener como propio?, ¿en qué medida puede ser detraído por el Estado?, ¿hasta cuándo conserva el poder público tal potestad?

El Gobierno de Hungría recurrió en su defensa, curiosamente, a las recomendaciones de la Comisión europea sobre la eventualidad de declarar contrarias al interés general las remuneraciones extraordinarias de ciertos ejecutivos, en el marco de la reciente crisis financiera. La Corte despacha brevemente tal alegación aludiendo a que nada tiene que ver el estatuto jurídico de un empleado público con el de los ejecutivos de grandes entidades financieras, a quienes se refieren las mencionadas recomendaciones europeas (§ 58). Lo interesante, sin embargo, es que rebatiendo tal aserto el Tribunal apunta que una medida legislativa relativa a la reducción de los salarios –en este caso indemnizaciones por despido– de los empleados públicos por razones de interés público debería superar, en todo caso, un test de proporcionalidad. Pero que, en realidad, no es esto lo que se está enjuiciando en este caso –una medida presupuestaria– sino que se está discutiendo la legalidad de otro tipo de norma, de un tributo (§ 59). Se desmarca así, con total claridad el Tribunal de Estrasburgo de la pretensión del Gobierno húngaro de llevar la cuestión al ámbito de la discrecionalidad gubernamental para fijar –limitar en este caso– las retribuciones públicas.

El Gobierno húngaro trata de argumentar que la reclamante, en realidad, «no ha sido desposeída de una previa propiedad o renta» (§ 29), desde el momento en que la práctica «integridad de la prestación se ha satisfecho por el presupuesto público» (STC 184/2010, p. 5.3), desde el momento en que se ha instrumentado mediante una retención directa en la fuente realizada por la propia entidad pública pagadora de la indemnización. Pues bien, en realidad no estamos ante una disposición de naturaleza presupuestaria relativa a la determinación de los sueldos de los empleados públicos –materia esta propia de la política económica y sobre la que el margen de discrecionalidad es más elevado– sino ante una disposición de naturaleza tributaria, aun cuando el gravamen se aplicase en forma de retención –salvo respecto de aquellas rentas a las que se aplicó con carácter retroactivo– y el dinerario devengado no llegase, pues, en general, a ponerse a disposición del empleado. Para el Tribunal Constitucional húngaro –cuyas consideraciones recoge el de Estrasburgo– en un orden conceptual, el empleado público *adquiere* en un primer momento la integridad de la compensación por despido fijada por la ley –administrativa o laboral– y, simultáneamente, aunque a posteriori en la lógica jurídica, *es llamado a contribuir* por razón de dicha capacidad económica en el porcentaje establecido por la ley tributaria, restrictiva de la propiedad ya adquirida.

No obstante, el Tribunal de Estrasburgo afronta la argumentación relativa a la eventualidad de la naturaleza presupuestaria o tributaria de la disposición de un modo un tanto contradictorio. En un primer momento arguye que con independencia de que el impuesto se haya detraído en la fuente, por el pagador del rendimiento, o se haya satisfecho con posterioridad, el hecho de que el contribuyente haya llegado o no a entrar en la «posesión» de la renta es indiferente, por cuanto la propiedad protegida por el artículo 1 del Protocolo número 1 de la Convención no se restringe a los bienes y derechos efectivamente poseídos, sino que alcanza a las meras «expectativas de derecho». Lo que en Derecho español podría llevar a interesantes elucubraciones sobre, por ejemplo, las expectativas de cobro de primas por parte de los inversores en la producción de energías

renovables en España o, en Derecho italiano, las expectativas de cobro de un vitalicio por quien ha sido llamado a ocupar un cargo público.

A continuación, sin embargo, hace un razonamiento circular y afirma que «es inconcebible establecer impuestos sobre propiedades o rentas no adquiridas» (§ 36). O, lo que es lo mismo, que tiene que ser así, porque no puede ser de otro modo. Pues bien, en realidad, esta concepción patrimonialista del tributo no se compara bien con la realidad del contenido que se viene dando al principio de capacidad económica por la doctrina y jurisprudencia constitucional más reciente (*vid.*, por todos, GALLO, F. *Las razones del fisco*). Al evaluar la capacidad contributiva del sujeto no basta con ceñirse a lo que «adquiere» de modo efectivo. Hay otras actividades, situaciones o estados de cosas que, más allá de lo meramente patrimonial, justifican el establecimiento de un tributo. De hecho, sin salir del estrecho ámbito de la imposición sobre la renta, en todos los ordenamientos tributarios modernos está prevista la sujeción a gravamen de lo que se suele denominar «rentas imputadas», aquellas que no habiendo sido efectivamente adquiridas por el contribuyente, se le atribuyen por su condición, por ejemplo, de copartícipe de una comunidad de bienes.

Hasta aquí la primera cuestión. ¿Qué se puede tener como contenido del derecho fundamental de propiedad? No solamente aquello en cuya posesión efectiva se haya entrado, sino aquello sobre lo que se tenga una expectativa fundada y legítima de disfrutar.

El centro de la decisión, sin duda, es el principio de proporcionalidad. ¿En qué medida puede un Estado detraer bienes y rentas de sus contribuyentes? La Corte insiste repetidamente en que el margen de maniobra de los Estados al objeto de evaluar la razonabilidad de una medida limitativa de la propiedad es considerable. Dicho esto, cualquier disposición al respecto ha de superar el test de proporcionalidad, en tanto que se ha de tratar de una medida idónea, necesaria y en la que haya un equilibrio entre el derecho dañado y el interés general perseguido. Pues bien, desde este punto de vista, el Tribunal concluye que el impuesto sujeto a su consideración tiene carácter confiscatorio (§ 65).

En la línea con los matices que a su inicial doctrina sobre el carácter confiscatorio de un tipo medio de gravamen superior al 50 % ha apuntado el Tribunal Constitucional alemán [BVerfGE 96, 375(397)], la Corte de Estrasburgo trasciende lo relativo al solo porcentaje, sino que va al conjunto de circunstancias que rodean el supuesto. Y, en este caso, se hace especial hincapié en que, en ausencia de la susodicha disposición, el tipo medio de gravamen del contribuyente habría sido del 16 %: mediando el tipo impositivo incrementado sobre la franja marginal de la indemnización, el tipo medio se eleva al 52 %. Lo que es una diferencia más que considerable, es decir, desproporcionada.

Apuntado qué se puede entender por derecho de propiedad y en qué medida se puede restringir, queda la última pregunta a la que responde el Tribunal ¿Hasta cuándo puede el Estado llamar a contribuir por manifestaciones pretéritas de capacidad económica? En este sentido el Tribunal realiza dos consideraciones relevantes. En un primer sentido apunta que el punto de referencia a la hora de sujetar a gravamen una indemnización por despido no es el momento en el que se cobra, sino los ejercicios precedentes, a lo largo de los cuales se ha ido generando. O, lo que es lo mismo, no se *adquiere* al determinarse y abonarse su importe, sino a lo largo de todos los ejercicios de los que su

configuración esencial trae causa. Y es así como el Tribunal entiende que contraviene el principio de confianza legítima en el Estado el que a lo largo de la vida laboral del empleado –durante la que se ha ido gestando el derecho a la indemnización por despido– el gravamen de la misma fuese del 16% y, llegada la fecha de su cobro, esta se eleve, insospechadamente, al 52%.

Como última cuestión colateral, pero sugerente, en relación con los límites temporales del gravamen, se refrenda por el Tribunal de Derechos Humanos, lo ya declarado por el Constitucional húngaro: el carácter inconstitucional de la aplicación retroactiva del gravamen a los últimos cinco ejercicios precedentes. No por el carácter retroactivo, per se, pues se insiste en que las disposiciones tributarias pueden estar dotadas de tal carácter, sino, nuevamente, por razones de proporcionalidad: es contrario a la dignidad de la persona llamarle a contribuir con un 52% de lo obtenido por aquello que ingresó en periodos pretéritos.

En definitiva –y más allá del anecdótico tipo impositivo del 98% del extravagante gravamen húngaro– una sentencia esta –como las del constitucional húngaro a las que hace referencia– en la que se apuntan interesantes consideraciones sobre los límites de la tributación, y su razón de proporcionalidad en relación con el contenido esencial del derecho de propiedad.

Bibliografía

HERRERA MOLINA, P. M. [1996]: «Una decisión audaz del tribunal constitucional alemán: El conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50% de sus ingresos (Análisis de la Sentencia del BVerfG de 22 de junio de 1995 y de su relevancia para el ordenamiento español)», en *Impuestos*, n.º 2, págs. 1.033-1.049.

HUELIN, J. [2013]: «El principio de no confiscatoriedad en nuestro actual sistema tributario», en Actas del IX Congreso Tributario de la AEDAF, «La Justicia: ¿un valor en decadencia?», AEDAF.

LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. [2012]: «La difícil interpretación del derecho de propiedad como límite en materia impositiva», en *Crónica tributaria*, n.º 145, págs. 149-180.

– [2013]: «La no confiscatoriedad en sede de armonización fiscal», en *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, n.º 10, págs. 103-138.

NAVEIRA DE CASANOVA, G. [2012]: *El principio constitucional de no confiscatoriedad tributaria*, ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 598 págs.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. EJERCICIO 2013 (CASO PRÁCTICO)

Gabinete jurídico del CEF

EXTRACTO

Próximamente comienza el plazo para presentar la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2013. A continuación se reproduce un supuesto práctico relativo al citado impuesto con el objeto de ofrecer al lector una visión global de su regulación, efectuando un análisis y comentario sobre las cuestiones más relevantes planteadas.

Palabras claves: IRPF, declaración del impuesto, ejercicio 2013 y caso práctico.

ENUNCIADO

Don Antonio, de 52 años, y doña Antonia, de 48 años, son matrimonio, en régimen económico de separación de bienes, tienen un hijo de 17 años de edad. Con el matrimonio convive la madre de don Antonio, de 78 años, discapacitada, con un grado de minusvalía del 52 %, por lo que percibe una pensión de 7.400 euros anuales.

Durante 2013 han obtenido las siguientes rentas:

Don Antonio ejerce la actividad económica de venta al por mayor de materiales de construcción; en 2012 su volumen de facturación alcanzó 1.250.000 euros.

En 2013 la cuenta pérdidas y ganancias arroja los siguientes datos:

- Ventas: 1.500.000.
- Ingresos financieros (dividendos): 15.500.
- Gastos de personal: 135.000.
- Compras: 1.200.000.
- Tributos: 17.155.
- Arrendamientos: 20.000.
- Trabajos, suministros y servicios exteriores: 71.900.
- Amortizaciones: 15.000.
- Existencias iniciales: 120.000.
- Existencias finales: 132.500.

Del análisis de las cuentas se desprende:

1. En la cuenta «Gastos de personal» se incorpora una partida de 10.000 euros por retribuciones satisfechas al hijo del matrimonio por diversos servicios prestados. El hijo no está afiliado a régimen alguno de la Seguridad Social.
2. En «Tributos» están contempladas tres partidas, una de 3.255 euros por retenciones de capital mobiliario, otra de 13.000 euros por pagos fraccionados y una tercera de 900 euros por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) de un local común afecto.
3. En «Arrendamientos» se incluyen 5.000 euros por la utilización de un local que es de propiedad común de ambos cónyuges al 50 %. El coste de adquisición del local fue de 200.000 euros (porcentaje de amortización de los inmuebles afectos: 2 %). El valor catastral fue de 100.000 euros (35 % valor del suelo) y el IBI satisfecho en 2013 de 900 euros (figura como gasto en la cuenta de tributos).

4. En «Amortizaciones» se han incorporado 4.200 euros por la amortización de un local propiedad de doña Antonia. Este local fue adquirido en 2009 por 300.000 euros. El valor de mercado de su alquiler asciende a 1.500 euros/mes y su valor catastral, en 2013, a 170.000 euros, habiéndose devengado un IBI de 1.810 euros (30 % valor del suelo). Don Antonio no paga ninguna cantidad en concepto de arrendamiento, ya que incorpora como gasto de la actividad la amortización del local, pero si pudiese le gustaría deducirse el valor de mercado del mismo, aun sin abonarlo.

A finales de diciembre de 2013 se ha enajenado el inmueble afecto, propiedad común, por un importe de 400.000 euros. Dicho inmueble fue adquirido a finales de 2006 y ha estado siempre afecto a la actividad de Antonio.

Doña Antonia ejerce la actividad económica de abogado.

En 2012 facturó por importe de 70.000 euros.

En 2013 presenta los siguientes resultados, no habiéndose formulado renuncia a la estimación directa simplificada:

- Ingresos: 160.000.
- Personal: 32.000.
- Arrendamientos: 10.000.
- Amortizaciones: 7.300.
- Otros gastos correlacionados con los ingresos: 20.000.
- Pagos fraccionados: 23.200.

La actividad es desarrollada hasta finales de junio de 2013 en un inmueble de su propiedad, adquirido por herencia en 1985 por 20.000 euros (25 % valor del suelo), que se ha venido amortizando a razón de un 2 % anual a partir de enero de 1993 en que se afectó al desarrollo de la actividad profesional y un 3 % a partir de 2004. A partir de julio ejerce la actividad en un local adquirido nuevo a título privativo por 200.000 euros (35 % valor del suelo). Dicho inmueble fue adquirido a finales de junio de 2013, habiéndose acogido a los beneficios fiscales previstos para las empresas de reducida dimensión (art. 111 del TRLIS), si bien no aparecen registrados dichos beneficios en el apartado de amortizaciones por 7.300 euros. Se sabe, además, que en julio de 2013 finalizó el contrato temporal de una empleada que no le fue renovado como consecuencia de la situación de crisis económica, por lo que no se mantiene el nivel de empleo con relación a 2008, siendo la única variación de la plantilla habida en el ejercicio.

El inmueble heredado ha permanecido desocupado en la segunda mitad del año y su valor catastral para 2013 se eleva a 120.000 euros.

El matrimonio reside en un piso propiedad de don Antonio, cuyo valor catastral en 2013 es de 200.000 euros, habiendo satisfecho un IBI de 1.350 euros.

Doña Antonia posee una cartera de acciones que le ha reportado, en 2013, unos rendimientos íntegros de 12.000 euros, con unas retenciones de 2.520 euros. Dicha cartera de valores fue adquirida por herencia de sus padres.

Don Antonio es partícipe de un plan de pensiones individual, habiendo aportado durante el año 11.900 euros, y doña Antonia ha aportado a un plan de previsión asegurado la cantidad de 9.900 euros.

Todos los inmuebles han visto revisados sus valores catastrales, con efectos 1 de enero de 1994, mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral.

Se pide:

Practicar las liquidaciones, tanto individuales como conjunta, de todos los contribuyentes, delimitando la opción más favorable para el conjunto de la unidad familiar para el año 2013, suponiendo que la comunidad autónoma de residencia habitual de los contribuyentes es Castilla-La Mancha.

SOLUCIÓN

A) DECLARACIONES-LIQUIDACIONES INDIVIDUALES

1. LIQUIDACIÓN CORRESPONDIENTE A DON ANTONIO

a) Cuantificación de las rentas obtenidas

1.º Rendimientos del capital mobiliario (1)

Ingresos íntegros	14.000
Dividendo íntegro percibido	15.500
Dividendo a integrar en base imponible (2)	14.000
Gastos deducibles	(-)
Rendimiento neto del capital mobiliario	14.000
Retenciones soportadas (3)	3.255

2.º Rendimientos de actividades económicas (4)

Rendimientos íntegros	1.500.000
Ventas	1.500.000
Gastos deducibles	1.431.700
Gastos de personal (5)	125.000
Compras consumidas (6)	1.187.500
Tributos (7)	900
Arrendamientos (8)	33.000
Trabajos, suministros y servicios exteriores	71.900
Amortizaciones (9)	13.400
Rendimiento neto	68.300
Reducciones (10)	(-)
Rendimiento neto reducido de actividades económicas (actividad empresarial)	68.300
Pagos fraccionados (11)	13.000

3.º Ganancias y pérdidas patrimoniales (12)

Valor de transmisión (13)	400.000,00
Valor neto contable actualizado	(203.343,08)
Valor de adquisición actualizado (14)	222.100,00
Amortización acumulada actualizada (15)	(18.756,92)
Ganancia patrimonial (16)	196.656,92
Ganancia patrimonial imputable a don Antonio (17)	98.328,46

4.º Imputación de rentas inmobiliarias

Rentas inmobiliarias imputadas	(-)
Vivienda habitual (18)	(-)

b) Formación de la base imponible general

Rendimiento neto reducido de actividades económicas	68.300
Base imponible general (19)	68.300

c) Formación de la base imponible del ahorro

Rendimiento neto del capital mobiliario (20)	14.000,00
Ganancia patrimonial (21)	98.328,46
Base imponible del ahorro (22)	112.328,46

d) Reducciones en la base imponible general y cálculo de la base liquidable general

Base imponible general	68.300
Aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social	(11.900)
Aportación a un plan de pensiones (23)	11.900
Total reducciones	11.900
Base liquidable general	56.400

e) Reducciones en la base imponible del ahorro y cálculo de la base liquidable del ahorro

Base imponible del ahorro	112.328,46
Reducciones (24)	(-)
Base liquidable del ahorro	112.328,46

f) Parte de la base liquidable general, o en su caso del ahorro, que corresponde al mínimo personal y familiar

Mínimo personal y familiar	10.425
Mínimo del contribuyente (25)	5.151
Mínimo por descendientes (26)	918

Mínimo por ascendientes (27)	2.040
Mínimo por discapacidad (28)	2.316

g) Determinación de la cuota íntegra estatal y autonómica

Base liquidable general	56.400,00
Cuota íntegra incrementada general estatal (9.854,82 – 1.329,18)	8.525,64
Base liquidable general	56.400
Hasta 53.407,20	9.091,66
Resto 2.992,80 al 25,50 %	763,16
Total	9.854,82
Parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar	10.425
Hasta 0	0
Resto 10.425 al 12,75 %	1.329,18
Total	1.329,18
Cuota íntegra general autonómica (8.684,31 – 1.251)	7.433,31
Base liquidable general	56.400
Hasta 53.407,20	8.040,86
Resto 2.992,80 al 21,50 %	643,45
Total	8.684,31
Parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar	10.425
Hasta 0	0
Resto 10.425 al 12 %	1.251,00
Total	1.251,00
Base liquidable del ahorro	112.328,46
Cuota íntegra incrementada del ahorro estatal	17.874,19
(6.000 × 0,1150 + 18.000 × 0,1450 + 88.328,46 × 0,1650)	

Cuota íntegra del ahorro autonómica	11.734,48
$(6.000 \times 0,095 + 106.328,46 \times 0,1050)$	
Cuota íntegra incrementada estatal	26.399,83
Cuota íntegra incrementada general estatal	8.525,64
Cuota íntegra incrementada del ahorro estatal	17.874,19
Cuota íntegra autonómica	19.167,79
Cuota íntegra general autonómica	7.433,31
Cuota íntegra del ahorro autonómica	11.734,48

h) Determinación de la cuota líquida total

Cuota íntegra incrementada estatal	26.399,83
Deducciones	(-)
Cuota íntegra autonómica	19.167,79
Deducciones	(-)
Cuota líquida total	45.567,62
Cuota líquida estatal	26.399,83
Cuota líquida autonómica	19.167,79

i) Determinación de la cuota diferencial y resultado de la declaración

Cuota líquida total	45.567,62
Deducciones y compensaciones	-
Deducción rendimientos actividades económicas (29)	-
Cuota resultante de la autoliquidación	45.567,62
Pagos a cuenta	(16.255,00)
Retenciones a cuenta capital mobiliario	3.255
Pagos fraccionados	13.000
Cuota diferencial y resultado de la declaración (30)	29.312,62

2. LIQUIDACIÓN CORRESPONDIENTE A DOÑA ANTONIA

a) Cuantificación de las rentas obtenidas

1.º Rendimientos del capital inmobiliario

Local privativo cedido a don Antonio:

Ingresos íntegros (8)	18.000
Otros gastos deducibles	(8.110)
IBI	(1.810)
Amortización (31)	(6.300)
Rendimiento neto	9.890
Reducciones	(-)
Rendimiento neto reducido	9.890
Retenciones (32)	(-)

2.º Rendimientos del capital mobiliario (33)

Ingresos íntegros	10.500
Dividendo íntegro percibido	12.000
Dividendo a integrar en base imponible (34)	10.500
Gastos deducibles	(-)
Rendimiento neto del capital mobiliario	10.500
Retenciones soportadas (35)	2.520,00

3.º Rendimientos de actividades económicas (36)

Rendimientos íntegros	160.000
Ingresos	160.000
Gastos deducibles	(71.400,00)
Personal	32.000
Arrendamientos	10.000

Amortizaciones (37)	7.300	
Amortización acelerada (38)	2.100	
Otros gastos correlacionados con los ingresos	20.000	
Rendimiento neto previo	88.600	
Minoración 5 % (39)	(4.430)	
Reducciones (40)	(-)	
Rendimiento neto reducido de actividades económicas (actividad profesional)	84.170,00	
Pagos fraccionados (41)	23.200,00	

4.º *Ganancias y pérdidas patrimoniales* (42)

Ganancia patrimonial (43)	196.656,92
Ganancia patrimonial imputable a doña Antonia (44)	98.328,46

5.º *Imputación de rentas inmobiliarias*

Rentas inmobiliarias imputadas	660
Inmueble heredado (45)	660

b) **Formación de la base imponible general**

Rendimiento neto reducido del capital inmobiliario	9.890
Rendimiento neto reducido de actividades económicas	84.170
Imputación de rentas inmobiliarias	660
Base imponible general (46)	94.720

c) **Formación de la base imponible del ahorro**

Rendimiento neto del capital mobiliario (47)	10.500,00
Ganancia patrimonial (48)	98.328,46
Base imponible del ahorro (49)	108.828,46

d) Reducciones en la base imponible general y cálculo de la base liquidable del ahorro

Base imponible general	94.720	
Aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social	9.900	
Aportación a un plan de previsión asegurado (50)	9.900	
Total reducciones	9.900	
Base liquidable general	84.820	

e) Reducciones en la base imponible del ahorro y cálculo de la base liquidable especial

Base imponible del ahorro	108.828,46	
Reducciones (51)	(-)	
Base liquidable del ahorro	108.828,46	

f) Parte de la base liquidable general, o en su caso del ahorro, que corresponde al mínimo personal y familiar

Mínimo personal y familiar	6.069	
Mínimo del contribuyente (52)	5.151	
Mínimo por descendientes (53)	918	

g) Determinación de la cuota íntegra estatal y autonómica

Base liquidable general	84.820	
Cuota íntegra incrementada general estatal (17.101,92 – 773,79)	16.328,13	
Base liquidable general	84.820	
Hasta 53.407,20	9.091,66	
Resto 31.412,80 al 25,50 %	8.010,26	
Total	17.101,92	

Parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar	6.069	
Hasta 0	0	
Resto 6.069 al 12,75 %	773,79	
Total	773,79	
Cuota íntegra general autonómica (14.794,61 – 728,28)		14.066,33
Base liquidable general	84.820	
Hasta 53.407,20	8.040,86	
Resto 31.412,80 al 21,50 %	6.753,75	
Total	14.794,61	
Parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar	6.069	
Hasta 0	0	
Resto 6.069 al 12 %	728,28	
Total	728,28	
Base liquidable del ahorro		108.828,46
Cuota íntegra incrementada del ahorro estatal		17.296,69
$(6.000 \times 0,1150 + 18.000 \times 0,1450 + 84.828,46 \times 0,1650)$		
Cuota íntegra del ahorro autonómica		11.366,98
$(6.000 \times 0,095 + 102.828,46 \times 0,1050)$		
Cuota íntegra incrementada estatal		33.624,82
Cuota íntegra incrementada general estatal	16.328,13	
Cuota íntegra incrementada del ahorro estatal	17.296,69	
Cuota íntegra autonómica		25.433,31
Cuota íntegra general autonómica	14.066,33	
Cuota íntegra del ahorro autonómica	11.366,98	

h) Determinación de la cuota líquida total

Cuota íntegra incrementada estatal	33.624,82
Deducciones	(-)
Cuota íntegra autonómica	25.433,31
Deducciones	(-)
Cuota líquida total	59.058,13
Cuota líquida estatal	33.624,82
Cuota líquida autonómica	25.433,31

i) Determinación de la cuota diferencial y resultado de la declaración

Cuota líquida total	59.058,13
Deducciones y compensaciones	-
Deducción rendimientos actividades económicas (54)	-
Cuota resultante de la autoliquidación	59.058,13
Pagos a cuenta	(25.720,00)
Retenciones a cuenta capital mobiliario	2.520
Pagos fraccionados	23.200
Cuota diferencial y resultado de la declaración (55)	33.338,13

B) DECLARACIÓN-LIQUIDACIÓN CONJUNTA (56)

1. CUANTIFICACIÓN DE LAS RENTAS OBTENIDAS

a) Rendimientos del capital inmobiliario

Local privativo cedido a don Antonio:

Rendimiento neto reducido	9.890
Retenciones	(-)

b) Rendimientos del capital mobiliario

Ingresos íntegros	26.000
Dividendo íntegro percibido (15.500 + 12.000) ..	27.500
Dividendo a integrar en base imponible	26.000
(27.500 – 1.500)	
Rendimiento neto del capital mobiliario	26.000
Retenciones soportadas (3.255 + 2.520)	5.775,00

c) Rendimientos de actividades económicas

Rendimiento neto reducido de don Antonio (actividad empresarial) ..	68.300
Rendimiento neto reducido de doña Antonia (actividad profesional) ..	84.170
Rendimiento neto reducido total	152.470
Pagos fraccionados (13.000 + 23.200)	36.200

d) Ganancias y pérdidas patrimoniales

Ganancia patrimonial (98.328,46 × 2)	196.656,92
--	------------

e) Imputación de rentas inmobiliarias

Rentas inmobiliarias imputadas	660
Vivienda habitual	(–)
Inmueble heredado	660

2. FORMACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE GENERAL

Rendimiento neto reducido del capital inmobiliario	9.890
Rendimiento neto reducido de actividades económicas	152.470
Imputación de rentas inmobiliarias	660
Base imponible general	163.020

3. FORMACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL AHORRO

Rendimiento neto del capital mobiliario	26.000
Ganancia patrimonial	196.656,92
Base imponible del ahorro	222.656,92

4. REDUCCIONES EN LA BASE IMPONIBLE GENERAL Y CÁLCULO DE LA BASE LIQUIDABLE GENERAL

Base imponible general	163.020
Por tributación conjunta	
Unidad familiar biparental (57)	3.400
Aportaciones y contribuciones a sistemas de pre- visión social (58)	21.800
Aportación a un plan de pensiones ..	11.900
Aportación a un plan de previsión asegurado	9.900
Total reducciones	(25.200)
Base liquidable general	137.820

5. REDUCCIONES EN LA BASE IMPONIBLE DEL AHORRO Y CÁLCULO DE LA BASE LIQUIDABLE DEL AHORRO

Base imponible del ahorro	222.656,92
Reducciones	(-)
Base liquidable del ahorro	222.656,92

6. PARTE DE LA BASE LIQUIDABLE GENERAL, O EN SU CASO DEL AHORRO, QUE CORRESPONDE AL MÍNIMO PERSONAL Y FAMILIAR

Mínimo personal y familiar	11.343
Mínimo del contribuyente (59)	5.151
Mínimo por descendientes	1.836

Mínimo por ascendientes	2.040
Mínimo por discapacidad	2.316

7. DETERMINACIÓN DE LA CUOTA ÍNTEGRA ESTATAL Y AUTONÓMICA

Base liquidable general	137.820
Cuota íntegra incrementada general estatal (30.973,32 – 1.446,23)	29.527,09
Base liquidable general	137.820
Hasta 120.000,20	26.072,88
Resto 17.819,20 al 27,50 %	4.900,44
Total	30.973,32
Parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar	11.343
Hasta 0	0
Resto 11.343 al 12,75 %	1.446,23
Total	1.446,23
Cuota íntegra general autonómica (26.189,61 – 1.361,16)	24.828,45
Base liquidable general	137.820
Hasta 53.407,20	8.040,86
Resto 84.412,80 al 21,50 %	18.148,75
Total	26.189,61
Parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar	11.343
Hasta 0	0
Resto 11.343 al 12 %	1.361,16
Total	1.361,16
Base liquidable del ahorro	222.656,92
Cuota íntegra incrementada del ahorro estatal	36.078,39
(6.000 × 0,1150 + 18.000 × 0,1450 + 198.656,92 × 0,4650)	

Cuota íntegra del ahorro autonómica	23.318,97
(6.000 × 0,095 + 216.656,92 × 0,1050)	
Cuota íntegra incrementada estatal	65.605,48
Cuota íntegra incrementada general estatal	29.527,09
Cuota íntegra incrementada del ahorro estatal	36.078,39
Cuota íntegra autonómica	48.147,42
Cuota íntegra general autonómica	24.828,45
Cuota íntegra del ahorro autonómica	23.318,97

8. DETERMINACIÓN DE LA CUOTA LÍQUIDA TOTAL

Cuota íntegra incrementada estatal	65.605,48
Deducciones	(-)
Cuota íntegra autonómica	48.147,42
Deducciones	(-)
Cuota líquida total	113.752,90
Cuota líquida estatal	65.605,48
Cuota líquida autonómica	48.147,42

9. DETERMINACIÓN DE LA CUOTA DIFERENCIAL Y RESULTADO DE LA DECLARACIÓN

Cuota líquida total	113.752,90
Deducciones y compensaciones	-
Deducción rendimientos actividades económicas (60)	-
Cuota resultante de la autoliquidación	113.752,90
Pagos a cuenta	(41.975,00)
Retenciones a cuenta capital mobiliario	5.775
Pagos fraccionados	36.200
Cuota diferencial y resultado de la declaración (61)	71.777,90

C) COMPARACIÓN OPCIONES DE TRIBUTACIÓN

1. LIQUIDACIONES INDIVIDUALES

Cuota diferencial don Antonio	29.312,62
Cuota diferencial doña Antonia	33.338,13
Resultado liquidaciones individuales	62.650,75

2. LIQUIDACIÓN CONJUNTA

Cuota diferencial conjunta	71.777,90
----------------------------------	-----------

Teniendo en cuenta los datos anteriores, la opción más favorable para el conjunto de la unidad familiar será presentar declaraciones individuales.

Notas:

- (1) Se entiende que don Antonio es titular de las acciones que dan lugar al dividendo (rendimiento del capital mobiliario), por lo que a él debe atribuirse el mismo (art. 11.2 de la LIRPF). Además, con carácter general, los rendimientos del capital mobiliario se imputarán al periodo impositivo en que sean exigibles por su perceptor, don Antonio [art 14.1 a) de la LIRPF].
- (2) Entre los datos aportados que se refieren a la actividad económica destacan unos ingresos íntegros financieros de 15.500 euros. Dado que los mismos derivan de activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad, de conformidad con el artículo 29.1 c) de la Ley del IRPF, en ningún caso tendrán la consideración de rendimientos de la actividad económica, ni pueden tener la consideración de elementos patrimoniales afectos a la actividad. Deberemos, por tanto, calificarlos como rendimientos del capital mobiliario, conforme al artículo 25.1 a) de la Ley del IRPF.

Además, dado que se trata de un dividendo del artículo 25.1 a) de la Ley del IRPF, le resulta de aplicación la exención establecida en el artículo 7 y) de la misma norma, por lo que el dividendo a integrar en la base imponible será de 14.000 euros (15.500 – 1.500).
- (3) Don Antonio ha debido soportar unas retenciones por el dividendo por importe de 3.225 euros (15.500 × 21 %) que deberán minorar la cuota líquida total [art. 79 f) de la LIRPF]. La base de la retención es de 15.500 y no de 14.000 por así exigirlo el artículo 101.4 de la Ley del IRPF y artículo 93.1 del reglamento.

- (4) Según el artículo 11.4 de la Ley del IRPF, los rendimientos de las actividades económicas se considerarán obtenidos por quienes realicen de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de los recursos humanos afectos a las actividades. En este caso, por tanto, por don Antonio.

Además, con carácter general, las rentas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa del IS (con carácter general, criterio del devengo), según el artículo 14.1 b) de la Ley del IRPF.

Por otro lado, don Antonio determinará obligatoriamente los rendimientos de su actividad económica en el método de estimación directa normal, pues durante 2012 facturó, sin IVA, más de 600.000 euros. En la cuantificación del rendimiento neto mediante el método de estimación directa normal se aplicarán, salvo las especialidades recogidas en el artículo 30 de la Ley del IRPF, las normas del IS (art. 28.1 de la LIRPF).

- (5) No resulta deducible la retribución satisfecha al hijo por no estar afiliado al régimen correspondiente de la Seguridad Social (art. 30.2 regla 2.ª de la LIRPF). Por tanto, el gasto de personal será de 125.000 euros (135.000 – 10.000).
- (6) Tienen la consideración de gastos deducibles las compras efectivamente consumidas, esto es, el coste de ventas:

Existencias iniciales	120.000
Compras del ejercicio	1.200.000
Total suma	1.320.000
Existencias finales	132.500
Coste de ventas	1.187.500

- (7) Ni las retenciones a cuenta del capital mobiliario (3.255 €), ni los pagos fraccionados (13.000 €) realizados por don Antonio tienen la consideración de gastos deducibles, sin perjuicio de su consideración posterior como pagos a cuenta y, por tanto, objeto de minoración de la cuota líquida total [art. 79 f) de la LIRPF]. Por tanto, la cuenta de tributos queda en 900 euros (17.155 – 3.255 – 13.000). Si es gasto deducible el IBI del local común afecto, como luego se verá.
- (8) Por la utilización del local propiedad común de ambos cónyuges, afecto a la actividad económica de don Antonio, no cabe computar gastos por arrendamientos en esta (art. 30.2 regla 3.ª, segundo párrafo, de la LIRPF). Procede, no obstante, computar gastos por amortización de dicho local (se trata de un local común afecto, art. 29.3 de la LIRPF), si entendemos que tal amortización está contabilizada, si bien incorrectamente al no utilizarse la cuenta adecuada (se utilizó la de arrendamiento) y por un importe excesivo (se contabilizó un gasto de 5.000 € por arrendamiento, en vez de 2.600 € por amortización):

$$\text{Amortización: } 130.000 (200.000 \times 65\% \text{ construcción}) \times 0,02 = 2.600 \text{ euros}$$

Cabe admitir fiscalmente el porcentaje de amortización del 2 % a que se refiere el enunciado, según las tablas de amortización que figuran en el Reglamento del IS.

También sería gasto deducible el IBI por importe de 900 euros del local común afecto, si bien ya figura contabilizado en la cuenta de tributos.

Por otra parte, por un local propiedad privativa de doña Antonia se han computado indebidamente amortizaciones por importe de 4.200 euros. Se trata de un local que no es de propiedad privativa del empresario ni de titularidad común con su cónyuge, por lo que no debe figurar en el balance de la actividad y, por tanto, no debe amortizarse.

Don Antonio lo utiliza a título de arrendatario pudiendo computarse como gasto el alquiler de mercado del local, a falta de contraprestación estipulada (art. 30.2 regla 3.ª de la LIRPF). En caso de ausencia de contraprestación, no es obligatorio deducirse el valor de mercado (la norma dice «... podrá deducirse...»), pero en el enunciado se dice que sería esa su intención. Por tanto, tendremos los siguientes gastos computables:

Arrendamientos:

Según cuenta de explotación	20.000
Local común	(5.000)
Local privativo de doña Antonia (1.500 × 12)	18.000
Gastos por arrendamientos	33.000

Además, el gasto por alquiler del local privativo de doña Antonia tendrá para esta la calificación de rendimiento del capital inmobiliario (art. 30.2 regla 3.ª de la LIRPF).

(9) Amortizaciones:

Según cuenta de explotación	15.000
Amortización local común afecto	2.600
Amortización local privativo	(4.200)
Gasto por amortización	13.400

(10) Partiendo de los datos en el enunciado, entendemos que no es de aplicación la reducción del artículo 32.1 de la Ley del IRPF ni la reducción por obtención de rendimientos de actividades económicas del artículo 32.2 de la Ley del IRPF desarrollada reglamentariamente en el artículo 26.

Tampoco resulta aplicable la reducción del 20 % del rendimiento neto por mantenimiento de empleo prevista en la disposición adicional vigésima séptima de la Ley del IRPF. No se ha mantenido el nivel de empleo en relación con 2008.

(11) Don Antonio como pagos a cuenta ha realizado unos pagos fraccionados por importe de 13.000 euros que deberán minorar la cuota líquida total [art. 79 f) de la LIRPF] y no son gastos deducibles de la cuenta de tributos.

- (12) Don Antonio y doña Antonia han enajenado un inmueble afecto a la actividad, de propiedad común por importe de 400.000 euros. Con arreglo al artículo 28.2 de la Ley del IRPF, en el rendimiento neto de las actividades económicas no se incluirán las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales afectos a las mismas, sino que se incluirán y cuantificarán como una ganancia o pérdida patrimonial de la Sección 4.^a del Capítulo II del Título III de la Ley del IRPF. Calificada la renta de ganancia o pérdida patrimonial (art. 33.1 de la LIRPF), deberá imputarse, con carácter general, al periodo impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial, por tanto, 2013 [art. 14.1 c) de la LIRPF].
- (13) El valor de transmisión, según el artículo 35.3 de la Ley del IRPF, será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado, en nuestro caso, 400.000 euros. No hay gastos ni tributos inherentes a la transmisión satisfechos por el transmitente. Además, hay que tener en cuenta la norma cautelar establecida en el propio artículo 35.3 de la ley que establece que como valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá este.
- (14) El valor de adquisición estará formado según el artículo 35.1 de la Ley del IRPF por el importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado al que deberán sumarse los gastos y tributos, excluidos los intereses, inherentes a la adquisición satisfechos por el adquirente.

Además, según el artículo 35.2 de la ley el valor de adquisición se actualizará en caso de bienes inmuebles, como este caso, por la aplicación de los coeficientes que se establezcan en la Ley de Presupuestos Generales del Estado, atendiendo al año en que se hayan satisfecho. La Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2013 en su artículo 63 establece que, a efectos de la actualización del valor de adquisición, los coeficientes aplicables a los bienes afectos a actividades económicas serán los previstos para el IS en el artículo 64 de la misma.

Valor de adquisición actualizado ($200.000 \times 1,1105$)	222.100,00
--	------------

- (15) El valor de adquisición se minorará en el importe de las amortizaciones, según el artículo 35.1 b) de la Ley del IRPF. A estos efectos, el artículo 40.2 del Reglamento del IRPF dispone que tratándose de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, se considerará como valor de adquisición el valor contable, teniendo en cuenta las amortizaciones que hubieran sido fiscalmente deducibles, sin perjuicio de la amortización mínima, con independencia de la efectiva consideración como gasto.

Además, el inmueble estuvo afecto a la actividad de don Antonio desde su adquisición.

Se aplicarán también los coeficientes de actualización sobre las amortizaciones contabilizadas, atendiendo al año en que se realizaron. Partimos por ello del siguiente dato:

Amortización anual contabilizada ($200.000 \times 65\% \times 2\%$)	2.600
Amortización acumulada actualizada	18.756,92
2007 ($2.600 \times 1,0867$)	2.825,42
2008 ($2.600 \times 1,0530$)	2.737,80

2009 ($2.600 \times 1,0303$)	2.678,78
2010 ($2.600 \times 1,0181$)	2.647,06
2011 ($2.600 \times 1,0181$)	2.647,06
2012 ($2.600 \times 1,0080$)	2.620,80
2013 ($2.600 \times 1,0000$)	2.600,00

- (16) Si bien se trata de una ganancia de patrimonio, no resulta de aplicación el régimen transitorio establecido por la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF, ya que dicho régimen no se aplica a los elementos patrimoniales afectos y además no se ha adquirido con anterioridad a 31 de diciembre de 1994.
- (17) Según el artículo 11.5 de la Ley del IRPF, las ganancias y pérdidas patrimoniales se considerarán obtenidas por los contribuyentes titulares de los bienes de que provengan, con remisión al artículo 7 de la Ley 19/1991 (Ley del IP). En este caso se trata de un bien común al 50 % según el enunciado, por lo que la ganancia patrimonial deberá dividirse por la mitad.
- (18) La vivienda habitual propiedad de don Antonio no genera imputación de rentas inmobiliarias (art. 85.1 de la LIRPF).
- (19) Es el resultado de integrar y compensar entre sí, sin limitación alguna, las rentas a que se refiere el artículo 45 de la Ley del IRPF; se trata de renta general (rendimientos de actividades económicas) y no de renta del ahorro [art. 48 a) de la LIRPF].
- (20) Se trata este rendimiento neto del capital mobiliario, clasificado como dividendo, de renta del ahorro del artículo 25.1 de la Ley del IRPF [art. 46 a) de la LIRPF]. Se integra y compensa exclusivamente con rendimientos de la misma naturaleza. En este caso no hay más rendimientos de la misma naturaleza.
- (21) Se trata de renta del ahorro al derivar la ganancia patrimonial de la transmisión de un elemento patrimonial como es la venta del local e independientemente del plazo de generación [art. 46 b) de la LIRPF] y se integra y compensa exclusivamente con ganancias y pérdidas patrimoniales de la misma naturaleza (es decir, derivadas también de la transmisión de elementos patrimoniales). En este caso no hay más ganancias y pérdidas patrimoniales de la misma naturaleza.
- (22) Como el saldo del rendimiento neto del capital mobiliario y de la ganancia patrimonial son positivos, se deben sumar (art. 49.1 de la LIRPF).
- (23) Se trata de la aportación a uno de los sistemas de previsión social regulados en el artículo 51 de la Ley del IRPF, en concreto, en su apartado 1 y, por tanto, las cantidades aportadas podrán reducirse de la base imponible general siempre que no se superen los límites (de aplicación conjunta a otros sistemas de previsión social, si bien, es este caso, no hay otros) establecidos en el artículo 52.1 de la Ley del IRPF.

Se podrá reducir la cantidad aportada por importe de 11.900 euros (no supera, además, el límite financiero establecido por la disp. adic. decimosexta de la LIRPF en 12.500 € en

caso de contribuyentes mayores de 50 años) actuando como límite la menor de las dos siguientes cantidades (téngase en cuenta que don Antonio es mayor de 50 años, ya que tiene 52 años):

- a) 34.150 euros: el 50 % de la suma de los rendimientos netos del trabajo (en este caso, 0) y de los rendimientos netos de actividades económicas ($68.300 \times 50\% = 34.150$).
- b) 12.500 euros anuales.

Por tanto, podrán deducirse las cantidades aportadas por importe de 11.900 euros.

- (24) No proceden en este caso (art. 50.2 de la LIRPF).
- (25) Cantidad fijada por el artículo 57.1 de la Ley del IRPF, sin que puedan ser de aplicación las cantidades adicionales por razón de la edad, a que se refiere el artículo 57.2 de la ley. Tampoco es de aplicación el mínimo por discapacidad del contribuyente establecido en el artículo 60.1 de la Ley del IRPF.
- (26) Cantidad fijada por el artículo 58.1 de la Ley del IRPF, cumpliendo además los requisitos fijados en dicho artículo para su aplicación.
- Según el artículo 61.1.^a de la Ley del IRPF, dado que el padre y la madre tienen derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales, por tanto, el importe queda en 918 euros ($1.836/2$).
- (27) Cantidad fijada por el artículo 59 de la Ley del IRPF:
- 918 euros anuales por ser mayor de 65 años.
 - 1.122 euros anuales por ser mayor de 75 años.

Se cumplen además todos los requisitos establecidos por dicho artículo como rentas anuales no superiores a 8.000 euros (la pensión es de 7.400 €) y la convivencia; y entendemos que el mínimo por ascendientes debe aplicarse en su totalidad a don Antonio (línea recta) y no cabe en casos de parentesco por afinidad, es decir, en este caso por la suegra, doña Antonia.

- (28) Cantidad fijada por el artículo 60.2 de la Ley del IRPF cuando el grado de minusvalía es igual o superior al 33 % e inferior al 65 % y el ascendiente genera derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes. Según el artículo 60.3 de la Ley del IRPF, a efectos del IRPF, tiene la consideración de persona con discapacidad quien acredite un grado de minusvalía igual o superior al 33 %; en este caso, el grado es del 52 %.
- (29) Según el artículo 80 bis de la Ley del IRPF no resulta aplicable.
- (30) Don Antonio, al tiempo de presentar su declaración, deberá determinar la deuda tributaria correspondiente e ingresarla en el lugar, forma y plazos determinados por el ministro de Hacienda y Administraciones Públicas (arts. 97.1 de la LIRPF y 62.1 del reglamento).

- (31) Con arreglo al artículo 23.1 b) de la Ley del IRPF y el artículo 14.2 a) del reglamento, se considerará que la amortización cumple el requisito de efectividad, cuando no exceda de aplicar el 3 % sobre el mayor de los siguientes valores: coste de adquisición satisfecho (300.000 €) o el valor catastral (170.000 €) sin incluir el valor del suelo (30 %). Así:

$$300.000 (\text{mayor que el valor catastral}) \times 70 \% (\text{exclusión del valor del suelo}) \times 3 \% = 6.300$$

- (32) Si bien se trata de un local y por tanto arrendamiento de inmueble urbano y el «arrendador» es empresario, doña Antonia no ha soportado retenciones ya que no se ha abonado ninguna cantidad en concepto de arrendamiento, por lo que no ha nacido la obligación de retener (art. 78.1 del RIRPF).
- (33) Doña Antonia es titular de las acciones que dan lugar al dividendo (rendimiento del capital mobiliario) ya que fueron adquiridas por herencia, por lo que debe atribuirse a ella (art. 11.2 de la LIRPF). Además, con carácter general, los rendimientos del capital mobiliario se imputarán al periodo impositivo en que sean exigibles por su perceptor, doña Antonia [art. 14.1 a) de la LIRPF].
- (34) Se trata de un dividendo del artículo 25.1 a) de la Ley del IRPF por lo que le resulta de aplicación la exención establecida en el artículo 7 y) de la misma norma, siendo el dividendo a integrar en la base imponible de 10.500 euros (12.000 – 1.500).
- (35) Doña Antonia ha debido soportar unas retenciones por el dividendo por importe de 2.520 euros (12.000 × 21 %) que deberán minorar la cuota líquida total [art. 79 b) de la LIRPF]. La base de la retención son 12.000 y no 10.500 por así exigirlo el artículo 101.4 de la Ley del IRPF y artículo 93.1 del reglamento.
- (36) Según el artículo 11.4 de la Ley del IRPF, los rendimientos de las actividades económicas se considerarán obtenidos por quienes realicen de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de los recursos humanos afectos a las actividades. En este caso, por tanto, por doña Antonia.

En cuanto a la cuantificación del rendimiento neto, determinará obligatoriamente los rendimientos de su actividad económica en el método de estimación directa simplificada, pues su facturación durante 2012 no superó, sin IVA, los 600.000 euros, límite máximo de la estimación directa simplificada, por la que no se ha formulado renuncia (art. 30.1 de la LIRPF). En la cuantificación del rendimiento neto mediante el método de estimación directa simplificada se aplicarán, salvo las especialidades recogidas en el artículo 30 de la Ley del IRPF, las normas del IS (art. 28.1 de la LIRPF).

Además, con carácter general, las rentas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa del IS (con carácter general, criterio del devengo), según el artículo 14.1 b) de la Ley del IRPF. Además, si bien esta es la regla general, puede optar doña Antonia por la aplicación del criterio de cobros y pagos (art. 7.2 del RIRPF), pero no se dice nada al respecto.

- (37) Se entiende que incluye la amortización del inmueble utilizado hasta finales de junio y la amortización del local adquirido nuevo a partir de julio.

- (38) El beneficio fiscal previsto en el artículo 111 del Texto Refundido de la Ley del IS es aplicable a los profesionales que tributen en el régimen de estimación directa simplificada (art. 28.1 de la LIRPF) que podrán amortizar aceleradamente los elementos del inmovilizado material nuevo, multiplicando por dos el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas oficiales.

En este supuesto, se trata de un inmueble nuevo adquirido a finales de junio de 2013 que pasa a utilizarse como despacho a partir de julio de 2013 (entrada en funcionamiento). La amortización a computar extracontablemente (no registrada según el enunciado, siendo una excepción al principio de contabilización del gasto según el art. 111.6 del TRLIS) será:

Valor de adquisición	200.000
Base amortización (70 %)	140.000
Amortización según tablas y registrada ($140.000 \times 3\% \times 6/12$)	2.100
Amortización acelerada no registrada (2.100×1)	2.100
Amortización fiscalmente deducible ($140.000 \times 0,03 \times 2 \times 6/12$)	4.200

El 3 % es el coeficiente lineal máximo aprobado por Orden de 27 de marzo de 1998 en caso de estimación directa simplificada (art. 30.1.^a del RIRPF). Este porcentaje se supone que será el aplicado en el registro de la amortización.

- (39) Es de aplicación la regla especial de cuantificación del 5 % de gastos de difícil justificación en el régimen de estimación directa simplificada, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 30.2 regla 4.^a de la Ley del IRPF y artículo 30.2.^a del Reglamento del IRPF.
- (40) Partiendo de los datos en el enunciado, no es de aplicación la reducción del artículo 32.1 de la Ley del IRPF ni la reducción por obtención de rendimientos de actividades económicas del artículo 32.2 de la Ley del IRPF desarrollada reglamentariamente en el artículo 26. Tampoco resulta aplicable la reducción del 20 % del rendimiento neto por mantenimiento de empleo prevista en la disposición adicional vigésimo séptima de la Ley del IRPF.
- (41) Doña Antonia como pagos a cuenta ha realizado unos pagos fraccionados por importe de 13.200 euros que deberán minorar la cuota líquida total [art. 79 f) de la LIRPF] y no son gastos deducibles de la cuenta de tributos.
- (42) Don Antonio y doña Antonia han enajenado un inmueble afecto a la actividad, de propiedad común por importe de 400.000 euros. Con arreglo al artículo 28.2 de la Ley del IRPF, en el rendimiento neto de las actividades económicas no se incluirán las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales afectos a las mismas, sino que se incluirán y cuantificarán como una ganancia o pérdida patrimonial de la Sección 4.^a del Capítulo II del Título III de la Ley del IRPF. Calificada la renta de ganancia o pérdida patrimonial (art. 33.1 de la LIRPF), deberá imputarse con carácter general al periodo impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial, por tanto, 2013 [art. 14.1 c) de la LIRPF].
- (43) Véase la cuantificación de la ganancia patrimonial de la liquidación de don Antonio.

- (44) Según el artículo 11.5 de la Ley del IRPF, las ganancias y pérdidas patrimoniales se considerarán obtenidas por los contribuyentes titulares de los bienes de que provengan, con remisión al artículo 7 de la Ley 19/1991 (Ley del IP). En este caso se trata de un bien común al 50% según el enunciado, por lo que la ganancia patrimonial deberá dividirse en este caso por la mitad.
- (45) Se trata de una imputación de rentas inmobiliarias del artículo 85 de la Ley del IRPF (inmueble urbano no arrendado ni afecto durante la segunda mitad del año). La cuantificación, dado que se trata de un inmueble revisado catastralmente con posterioridad a 1 de enero de 1994, será sobre el 1,1% del valor catastral. Así:

$$120.000 \text{ (valor catastral)} \times 1,1\% \times 1/2 = 660$$

- (46) Es el resultado de integrar y compensar entre sí, sin limitación alguna, las rentas a que se refiere el artículo 45 de la Ley del IRPF; se trata de renta general (rendimiento del capital inmobiliario, rendimientos de actividades económicas e imputación de rentas inmobiliarias) y no de renta del ahorro [art. 48 a) de la LIRPF].
- (47) Se trata este rendimiento neto del capital mobiliario, clasificado como dividendo, de renta del ahorro del artículo 25.1 de la Ley del IRPF [art. 46 a) de la LIRPF]. Se integra y compensa exclusivamente con rendimientos de la misma naturaleza. En este caso no hay más rendimientos de la misma naturaleza.
- (48) Se trata de renta del ahorro al derivar la ganancia patrimonial de la transmisión de un elemento patrimonial como es la venta del local e independientemente del plazo de generación [art. 46 b) de la LIRPF] y se integra y compensa exclusivamente con ganancias y pérdidas patrimoniales de la misma naturaleza (es decir, derivadas también de la transmisión de elementos patrimoniales). En este caso no hay más ganancias y pérdidas patrimoniales de la misma naturaleza.
- (49) Como el saldo del rendimiento neto del capital mobiliario y de la ganancia patrimonial son positivos, se deben sumar (art. 49.1 de la LIRPF).
- (50) Se trata de la aportación a uno de los sistemas de previsión social regulados en el artículo 51 de la Ley del IRPF, en concreto en su apartado 3 y, por tanto, las cantidades aportadas podrán reducirse de la base imponible general siempre que no se superen los límites (de aplicación conjunta a otros sistemas de previsión social, si bien, es este caso, no hay otros) establecidos en el artículo 52.1 de la Ley del IRPF.

Se podrá reducir la cantidad aportada por importe de 9.900 euros (no supera, además, el límite financiero establecido por la disp. adic. decimosexta de la LIRPF en 10.000 € en caso de contribuyentes que no sean mayores de 50 años) actuando como límite la menor de las dos siguientes cantidades (téngase en cuenta que doña Antonia no es mayor de 50 años, ya que tiene 48 años):

- 25.251 euros: el 30% de la suma de los rendimientos netos del trabajo (en este caso, 0) + los rendimientos netos de actividades económicas ($84.170 \times 30\% = 25.251$).
- 10.000 euros anuales.

Por tanto, podrán deducirse las cantidades aportadas por importe de 9.900 euros.

- (51) No proceden en este caso (art. 50.2 de la LIRPF).
- (52) Cantidad fijada por el artículo 57.1 de la Ley del IRPF, sin que puedan ser de aplicación las cantidades adicionales por razón de la edad, a que se refiere el artículo 57.2 de la ley. Tampoco es de aplicación el mínimo por discapacidad del contribuyente establecido en el artículo 60.1 de la Ley del IRPF.
- (53) Cantidad fijada por el artículo 58.1 de la Ley del IRPF, cumpliendo además los requisitos fijados en dicho artículo para su aplicación.
- Según el artículo 61.1.^a de la Ley del IRPF, dado que el padre y la madre tienen derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales; por tanto, el importe queda en 918 euros (1.836/2).
- (54) Según el artículo 80 bis de la Ley del IRPF no resulta aplicable.
- (55) Doña Antonia, al tiempo de presentar su declaración, deberá determinar la deuda tributaria correspondiente e ingresarla en el lugar, forma y plazos determinados por el ministro de Hacienda y Administraciones Públicas (arts. 97.1 de la LIRPF y 62.1 del reglamento).
- (56) Podrán tributar conjuntamente (opción recogida en el art. 83.1 de la LIRPF) los cónyuges no separados legalmente (don Antonio y doña Antonia) y los hijos menores (en este caso, el hijo de 17 años), con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientemente de estos, circunstancia que no se da en este caso (art. 82.1.1.^a de la LIRPF).
- A la tributación conjunta le serán de aplicación las normas establecidas en el artículo 84 de la Ley del IRPF, debiendo tener presente, a salvo las especialidades que se comentarán en el supuesto, lo siguiente:
- Los importes y límites cuantitativos establecidos a efectos de la tributación individual se aplicarán en idéntica cuantía en la tributación conjunta, sin que proceda su elevación o multiplicación en función del número de miembros de la unidad familiar (art. 84.1 de la LIRPF).
 - Las rentas de cualquier tipo obtenidas por las personas físicas integradas en una unidad familiar que hayan optado por la tributación conjunta serán gravadas acumuladamente (art. 84.5 de la LIRPF).
- (57) Con carácter previo a las reducciones por sistemas de previsión social, la base imponible general se debe reducir, en caso de unidad familiar biparental (la regulada en el art. 82.1.1.^a de la LIRPF) en la cantidad de 3.400 euros (art. 84.2.3.^o de la LIRPF). Dado que hay base imponible general suficiente no es necesario trasladar la reducción a la base imponible del ahorro.
- (58) Según el artículo 84.2.1.^o de la Ley del IRPF, los límites máximos de reducción previstos, en este caso, en el artículo 52 de la Ley del IRPF, se aplicarán individualmente por cada partícipe integrado en la unidad familiar (en nuestro caso, don Antonio y doña Antonia, que individualmente ya cumplían con los citados límites).

- (59) El mínimo del contribuyente previsto en el artículo 57.1 de la Ley del IRPF será de 5.151 euros anuales, con independencia del número de miembros integrantes en la misma (art. 84.2.2.º de la LIRPF).
- (60) Según el artículo 80 bis de la Ley del IRPF no resulta aplicable.
- (61) Don Antonio y doña Antonia, al tiempo de presentar su declaración, deberán determinar la deuda tributaria correspondiente e ingresarla en el lugar, forma y plazos determinados por el ministro de Hacienda y Administraciones Públicas (arts. 97.1 de la LIRPF y 62.1 del reglamento). Además, según el artículo 84.6 de la Ley del IRPF, en tributación conjunta todos los miembros de la unidad familiar quedarán conjunta y solidariamente sometidos al IRPF, sin perjuicio del derecho a prorratear entre sí la deuda tributaria, según la parte de la renta sujeta que corresponda a cada uno de ellos.

EL CAMBIO PRODUCIDO EN LAS NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA APLICABLES EN ESPAÑA

Alejandro Larriba Díaz-Zorita

Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad

Auditor de Cuentas

EXTRACTO

En el presente trabajo se analiza el cambio producido en las Normas Técnicas de Auditoría (NTA) como consecuencia de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES). A lo largo del mismo se hace un breve análisis de cómo será el proceso de adaptación de dichas Normas así como de su estructura. Igualmente se hace mención a las NTA que quedarán derogadas así como a aquellas que continuarán vigentes y, por último, además de hacer un exposición de los criterios de interpretación de las NIA-ES se incluyen dos anexos en los que se enumeran las NIA-ES que estarán vigentes a partir del 1 de enero de 2015 así como del conjunto de las NTA anteriores que continuarán en vigor a partir de dicha fecha.

Palabras claves: Normas Internacionales de Auditoría, proceso de adaptación, criterios de interpretación, estructura y fecha de entrada en vigor.

CHANGE OCCURRED IN TECHNICAL STANDARDS ON AUDITING IN SPAIN

ABSTRACT

The present work analyzes the change in the Technical Standards on Auditing as a result of the adaptation of the International Standards on Auditing for application in Spain. Throughout the paper a brief analysis of what the process of adaptation of these standards and its structure is made. Also mention is made to the Auditing Standards remain repealed so that as those numbers continue, and finally, in addition to making a statement of the criteria for interpreting the NIA-ES annexes listed include NIA -ES that will be effective from January 1, 2015 as well as all the above NTA will continue in effect as of that date.

Keywords: International Standards on Auditing, adaptation process, interpretation criteria, structure and entry into force.

Sumario

1. Introducción
2. El proceso de adaptación de las NIA
3. Estructura de las NIA
4. Identificación de las NIA publicadas
5. Fecha de entrada en vigor
6. Derogación de las NTA anteriores
7. Vigencia de algunas NTA anteriores a la entrada en vigor de las NIA-ES
8. Modificaciones o adicciones posteriores de las NIA
9. Criterios de interpretación de las NIA-ES
10. Glosario de términos de las NIA-ES

Anexo I. Conjunto de las NIA-ES que estarán vigentes a partir de 1 de enero de 2015

Anexo II. Conjunto de las NTA anteriores que continuarán vigentes a partir de 1 de enero de 2015

1. INTRODUCCIÓN

Mediante la Resolución de 15 de octubre de 2013 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, **por la que se publican las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES)**¹, en un futuro próximo se verán sustituidas las Normas Técnicas de Auditoría, actualmente vigentes, por las denominadas Normas Internacionales de Auditoría² las cuales, con carácter general serán de aplicación obligatoria para las auditorías de cuentas anuales contratadas o encargadas a partir del 1 de enero de 2015, independientemente de los ejercicios económicos a que se refieran los estados financieros que hayan de ser auditados.

Este cambio normativo, que obedece a la aplicación de la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, tal como indica la propia Resolución, significa un gran avance en la armonización de los requisitos exigidos para el ejercicio de la auditoría y su supervisión pública, así como de los principios que deben regir su ejercicio dentro de la Unión Europea. Con tales propósitos el artículo 26 de dicha Directiva establecía que «los Estados Miembros exigirán que los auditores efectúen las auditorías legales de acuerdo con las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Comisión...».

Al objeto de trasladar las NIA a la normativa española³, buscando integrarlas en nuestro marco jurídico, para converger con la práctica que existe en la mayoría de los Estados comunitarios que ya las tienen adaptadas, se ha considerado necesario que dichas normas entren a formar parte de nuestras normas técnicas de auditoría, en el sentido dispuesto por el artículo 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio.

2. EL PROCESO DE ADAPTACIÓN DE LAS NIA

La adopción de las NIA significa sustituir las normas técnicas vigentes hasta el momento en nuestro país por un nuevo bloque normativo acorde con la práctica internacional, conjunto dentro

¹ En adelante «la Resolución».

² Normas Internacionales de Auditoría (NIA), según el artículo 2.11) de la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de mayo de 2006, son las emitidas por la IAASB (*International Auditing and Assurance Standards Board*), de la IFAC (*International Federation of Accountants*).

³ Desde el ámbito comunitario se adoptó el camino de que las NIA, traducidas a la lengua oficial de cada Estado miembro, se adaptaran por cada uno de ellos a su marco jurídico nacional en el menor plazo de tiempo posible.

del cual ya figuraba la Norma de Control de Calidad Interno –introducida por la Resolución de 26 de octubre de 2011 del ICAC–, mediante una adaptación de la Norma Internacional de Control de Calidad (NICC 1) emitida por la IAASB⁴.

Para conseguir este objetivo, el proceso de adaptación, partiendo de que las normas actualmente vigentes (NTA) en la práctica tienen un contenido muy similar al de las NIA –llegando en bastantes casos a ser realmente una transposición fiel de las mismas–, se ha realizado dando los siguientes pasos:

- a) Analizar las NIA, identificando todos aquellos aspectos contrarios a la normativa española en vigor para suprimirlos, ya que mantenerlos podría llevar a confusión a los usuarios de las normas.
- b) Suprimir todas las menciones de las NIA relacionadas con trabajos o normas situados fuera del alcance de nuestras propias normas sobre auditoría de cuentas, tales como son las referencias a auditorías en el sector público, o a la entrada en vigor de las NIA.
- c) Incorporar como apostilla a algunos apartados o párrafos del texto original de las NIA notas aclaratorias, con la finalidad de precisar y clarificar su aplicación en España, facilitando su mejor comprensión tratando de evitar dudas en su interpretación y aplicación.
- d) Incorporar todos aquellos criterios que, de forma obligatoria, se deberán observar en la aplicación de las NIA en España.
- e) Facilitar de la manera más práctica posible la aplicación de las NIA incorporando diferentes ejemplos de modelos de informes de auditoría, en los cuales, en forma de cuadros a doble columna, se reproducen en una de ellas los informes originales según las NIA y en la otra, permitiendo su comparación, los mismos modelos de informes una vez adaptados según la normativa aplicable en España.

3. ESTRUCTURA DE LAS NIA

La redacción formal de las NIA, realizada a través de los distintos documentos en que se hacen públicas, contempla cinco apartados o secciones en los que se define y delimita su contenido, al tiempo que incluyen, en su caso, diversas aclaraciones cuando se consideren necesarias para su mejor adaptación a la normativa española. Dichos apartados son los siguientes:

⁴ Esta norma, que actualmente se encuentra en proceso de adaptación a las nuevas normas, ha sido objeto de la Resolución de 19 de julio de 2013 (BOE de 30 de julio de 2013), del ICAC, sometiendo a información pública su modificación.

- **Introducción**, indicando los puntos más relevantes para comprender cada NIA, exponiendo su objeto y alcance, relación con otras NIA, materias objeto de análisis y tratamiento, responsabilidades del auditor y contexto dentro del que se enmarca la norma.
- **Objetivo**, describiendo los objetivos a conseguir por el auditor mediante la aplicación de los requerimientos previstos en la NIA de que se trate, los cuales deben interpretarse en el contexto de los objetivos globales perseguidos al realizar un trabajo de auditoría de cuentas.
- **Definiciones**, precisando el significado de determinados términos utilizados en cada NIA, buscando facilitar su interpretación y aplicación práctica, y advirtiendo al tiempo que dichas definiciones pueden no ser coincidentes con las emitidas en otros ámbitos y contextos.
- **Requerimientos**, con un recordatorio acerca de que los criterios establecidos por las NIA se deben cumplir obligatoriamente por el auditor, salvo supuestos en los que una norma determinada no sea aplicable en su totalidad a un caso concreto, o cuando un requerimiento específico incluya una condición que no concurra en el caso de que se trate.
- **Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas**, este último apartado incluye una explicación más detallada respecto de algunos de los principales aspectos tratados en cada NIA, conteniendo orientaciones relevantes para:
 - La aplicación práctica de los diferentes requerimientos establecidos en la norma.
 - La mejor comprensión de la norma.
 - Facilitar la aplicación efectiva de la norma.

4. IDENTIFICACIÓN DE LAS NIA PUBLICADAS

Como anexo a la Resolución se adjunta la adaptación para España de las NIA referentes a la auditoría de cuentas que habrán de sustituir a las NTA actuales –las cuales se corresponden con las series 200, 300, 400, 500, 600 y 700 de las NIA originales–, incluyendo en todo caso diferentes notas aclaratorias para facilitar su interpretación y aplicación, así como un glosario de términos al objeto de coadyuvar a su lectura e interpretación introduciendo un lenguaje común. Además, para su correcta identificación, lo cual facilitará su lectura, las NIA adaptadas para ser aplicadas en España, se identificarán como NIA-ES, si bien conservando el número original que corresponde a cada una de las normas en el catálogo original de las NIA.

Dichas NIA-ES, que se unirán a la vigente Norma de Control de Calidad Interno introducida por la Resolución y actualmente en proceso de adaptación (Resolución de 19 de julio de 2013) –y

que en el futuro conformarán el conjunto de normas técnicas de auditoría aplicables en España—, son las que relacionamos en el anexo I que incluimos más adelante⁵.

5. FECHA DE ENTRADA EN VIGOR

Según dispone la Resolución del ICAC en su artículo 2 las nuevas normas técnicas de auditoría que se aprueban, y que se identifican con el acrónimo NIA-ES, serán de aplicación obligatoria, una vez efectuada su publicación en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas —publicación que tuvo lugar en el BOICAC n.º 95 de septiembre de 2013⁶; págs. 18 a 25—, para los auditores de cuentas y sociedades de auditoría en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a las cuentas anuales o estados financieros correspondientes a aquellos ejercicios económicos que se inicien a partir de 1 de enero de 2014. Es decir, que su plena aplicación se contempla para aquellos trabajos de auditoría que, en general, se contraten o se lleven a cabo a partir del 1 de enero de 2015, ya que, como es lógico, las cuentas anuales correspondientes a los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2014, se auditarán una vez cerrado el ejercicio anual a que se refieran, lo que nos sitúa en fechas posteriores a la de 1 de enero de 2015. Como excepción tendremos tan solo los trabajos de auditoría de aquellos «estados financieros» que no contemplen periodos anuales.

Lo anteriormente señalado es corroborado por la Resolución, precisando que «en todo caso, las nuevas Normas Técnicas de Auditoría serán de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2015, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo» momento a partir del cual la vigencia de las normas introducidas será plena.

En resumen, analizada la entrada en vigor de la sustitución de las normas actuales por las NIA-ES, llegamos a las siguientes conclusiones respecto de las normas técnicas que se deberán aplicar en cada momento:

- 1.^a Todas las auditorías de cuentas cerradas hasta el 31 de diciembre de 2013 inclusive —y, por tanto, con anterioridad al 1 de enero de 2014—, que se realicen durante el año 2014, se efectuarán aplicando en su totalidad las NTA vigentes y no las NIA-ES.
- 2.^a Todas las auditorías de cuentas cerradas con posterioridad al 31 de diciembre de 2013 —o lo que es lo mismo, las cerradas a partir del 1 de enero de 2014—, se au-

⁵ Véase anexo I de este estudio.

⁶ En esta publicación se hace referencia a que, aunque la Resolución del ICAC fue aprobada con fecha de 15 de octubre de 2013, debido a la importancia de la materia regulada, se anticipó su publicación en este Boletín que tiene fecha anterior.

ditarán a partir del 1 de enero de 2015 aplicando las NIA-ES y no las NTA que resulten derogadas.

- 3.^a Todas las auditorías de cuentas cerradas antes del 31 de diciembre de 2013 inclusive –anteriores, por tanto, al 1 de enero de 2014–, que se realicen a partir del 1 de enero de 2015 se efectuarán aplicando las NIA-ES y no las NTA que resulten derogadas.

6. DEROGACIÓN DE LAS NTA ANTERIORES

Según el artículo 3 de la Resolución del ICAC, a partir del momento en que resulten de aplicación obligatoria las nuevas normas técnicas de auditoría, es decir las NIA-ES, quedarán derogadas todas las NTA publicadas hasta ese momento, excepto aquellas que se enumeran en el propio artículo comentado. Por lo tanto, dicha derogación, atendiendo a la entrada en vigor de las NIA-ES comentada en el punto anterior, se producirá el día 1 de enero de 2015.

Lógicamente, para evitar la superposición de normas, a partir del momento en que las NIA-ES sean obligatorias –es decir, a partir del 1 de enero de 2015 y no antes–, quedará derogada la práctica totalidad de las anteriores NTA, permaneciendo vigentes de forma excepcional algunas de ellas, singularmente las que se refieren a Informes Espaciales o Complementarios de Auditoría, tal como comentamos en el punto siguiente. Si bien, en todo caso, se deberán tener presentes para la adecuada aplicación de las normas las modificaciones producidas, tanto en la legislación mercantil como en la normativa de auditoría de cuentas.

7. VIGENCIA DE ALGUNAS NTA ANTERIORES A LA ENTRADA EN VIGOR DE LAS NIA-ES⁷

Como las nuevas normas técnicas de auditoría derivadas de la adaptación de las NIA para su aplicación en España (NIA-ES) vienen a sustituir a las antiguas NTA hasta ahora vigentes, estas últimas en general quedarán derogadas, manteniéndose en vigor –tal como se prevé en el art. 3 de la Resolución– aquellos puntos identificados y regulados por las NTA cuando su tratamiento no se contemple por las NIA-ES, y siempre que el mismo no resulte contradictorio con lo dispuesto por estas.

En el caso anterior se encuentra la regulación prevista en la NTA sobre *relación entre auditores* –la cual fue aprobada mediante la Resolución del ICAC de 27 de junio de 2011 y modificada por la Resolución del ICAC de 15 de octubre de 2013–, respecto de los epígrafes correspondientes a la actuación del auditor en los supuestos de «cambio de auditores» o «auditorías conjuntas», dado que obedecen a situaciones particulares de nuestra normativa nacional que no es contemplada en las NIA.

⁷ Véase anexo II.

También permanecerán vigentes según el artículo 3 de la Resolución las normas técnicas de auditoría sobre *trabajos específicos exigidos conforme a nuestro marco jurídico nacional*, como son los informes complementarios a los de auditoría de las cuentas anuales exigidos por determinados entes públicos supervisores, así como las que regulan los *trabajos de auditoría específicos previstos en la legislación mercantil* y que tienen la consideración de auditoría de cuentas conforme a lo establecido en el artículo 2 del Reglamento de desarrollo del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, que regula situaciones que no se encuentren tratados en las NIA.

Adicionalmente, también mantendrán su vigencia las Normas Técnicas que regulan aquellos *trabajos de auditoría que, sin tener la naturaleza de auditoría de cuentas, están atribuidos por disposiciones de rango legal a los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC)* a los que se refiere el artículo 3.2 del Reglamento de Auditoría antes citado, situación que se mantendrá hasta que no se desarrollen y entren en vigor las nuevas guías que deberán elaborar y aprobar conjuntamente las corporaciones mediante su publicación por Resolución del ICAC, según lo previsto en la disposición transitoria sexta del precitado Reglamento.

En resumen, atendiendo a la vigencia temporal de las últimas Resoluciones sobre NTA, es decir, las publicadas durante el año 2013, tenemos las situaciones siguientes:

- Modificación de la NTA sobre la *aplicación del principio de empresa en funcionamiento* (Resolución del ICAC de 19 de julio de 2013; BOICAC 95). Entendemos que esta NTA ahora modificada, salvo disposición en contra, quedará derogada a partir del día 1 de enero de 2015.
- Modificación de la Norma de *Control de Calidad Interno de los auditores y sociedades de auditoría* (Resolución del ICAC de 19 de julio de 2013; BOICAC 95). Tras el 1 de enero de 2015 esta norma de Control de Calidad permanecerá en vigor formando parte del conjunto básico de las NIA-ES.
- Modificación de la NTA sobre la *aplicación del principio de empresa en funcionamiento* (Resolución del ICAC de 19 de julio de 2013; BOICAC 95). También entendemos que esta NTA ahora modificada, salvo disposición en contra, quedará derogada a partir del día 1 de enero de 2015.
- Sometimiento a información pública de la NTA sobre *relación entre auditores* (Resolución del ICAC de 15 de octubre de 2013; BOICAC 95). Esta NTA continuará en vigor con posterioridad al 1 de enero de 2015 en los epígrafes que se refieren a los supuestos de «cambio de auditores» y de «auditorías conjuntas».
- Sometimiento a información pública de la NTA sobre *auditoría de un solo estado financiero*, como resultado de la adaptación de la NIA sobre *consideraciones espaciales-auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero*, para su aplicación en España (NIA-ES 805) (Resolución del ICAC de 15 de octubre de 2013; BOICAC 95). Esta norma, que

entendemos no será derogada, con la identificación NIA-ES 805 entrará a formar parte del conjunto básico de normas técnicas aplicables.

8. MODIFICACIONES O ADICCIONES POSTERIORES DE LAS NIA

Como el proceso de aprobación y publicación de las NIA se entiende que debe ser dinámico, y dado que dichas normas son sometidas periódicamente a revisión y modificación por parte de los propios órganos competentes de la IAASB, en la Resolución del ICAC se contempla también que, cuando se modifique alguna de las NIA-ES ya emitidas y adaptadas a la normativa nacional –o cuando incorpore una nueva NIA-ES–, dicha modificación o incorporación se deberá someter al mismo proceso de traducción y adaptación para su aplicación en España que han tenido las NIA ahora publicadas como NIA-ES.

En la actualidad, ya se ha publicado la revisión de la NIA 610 (junto con cambios de concordancia con la NIA 315), y se encuentran en proceso de revisión las NIA de la serie 700, lo que dará en el futuro lugar a la emisión de nuevas NIA actualizadas.

Finalmente, y tal como antes hemos indicado, se encuentra en proceso de adaptación la NIA 805 sobre «trabajos de auditoría de un solo estado financiero». A tal efecto el ICAC mediante su Resolución de 15 de octubre de 2013 ha sometido al trámite de información pública una nueva norma técnica sobre «Auditoría de un solo estado financiero» que, con el contenido de la NIA 805, se publicará para su aplicación en España como NIA-ES 805, por esta razón entendemos que dicha nueva norma se deberá considerar incluida dentro de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA-ES) que habrán de constituir nuestro cuerpo de doctrina básico en materia de auditoría.

9. CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN DE LAS NIA-ES

Los criterios de interpretación de las NIA-ES establecidos en el artículo 4 de la Resolución, según lo previsto en el artículo 6.2 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, constituyen principios y normas que obligatoriamente deben observar los auditores en el desempeño de sus trabajos de auditoría de cuentas y en los que deberán basar las actuaciones que resulten necesarias para justificar las conclusiones que alcancen en el curso de la auditoría y en la opinión emitida. En este sentido, las NIA adaptadas para su aplicación en España como Normas Técnicas de Auditoría (NIA-ES) deberán aplicarse e interpretarse atendiendo a los siguientes criterios:

1. El ámbito de aplicación de las NIA-ES se entenderá referido exclusivamente al ejercicio de la auditoría de cuentas por auditores y sociedades de auditoría inscritos en el ROAC, al que se refiere el artículo 1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y normativa de desarrollo.

2. Las NIA-ES están redactadas en el contexto de una auditoría de estados financieros realizada por un auditor. Por «estados financieros» se entenderán con carácter general «las cuentas anuales», «las cuentas anuales consolidadas» o los «estados financieros intermedios»; mientras que la referencia a «notas explicativas» se entenderá referida a la información contenida en la memoria de las cuentas anuales, definición que será aplicable a la «auditoría de un solo estado financiero integrante de los anteriores (con sus notas explicativas)», si bien, en este supuesto, los modelos de informe se adaptarán, en la medida en que fuera necesario.
3. Las menciones sobre legislaciones o jurisdicciones nacionales se deben entender referidas a las normas españolas aplicables en cada caso: el derecho mercantil, el marco normativo de información financiera y, en particular, la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente (texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y normas de desarrollo).
4. En las NIA-ES correspondientes se han suprimido los apartados y párrafos que hacían referencia a la auditoría en el sector público, por quedar fuera del alcance del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y normas de desarrollo.
5. La terminología y definiciones incluidas en las NIA-ES se entenderán e interpretarán conforme a lo establecido en la normativa española; en particular, el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y normas de desarrollo.

Para ello, en algunos casos en los que se ha considerado procedente, se han insertado dentro de los apartados o párrafos correspondientes referencias no exhaustivas a la legislación española básica. Del mismo modo, a los efectos de facilitar su adecuada comprensión, o para evitar dudas que pudieran influir en su interpretación y aplicación, se han incluido determinadas notas aclaratorias⁸ que se deberán tomar en consideración, siempre que algún aspecto del contenido de la NIA-ES de que se trate:

- Se recoja en la normativa española de una forma más específica.
- Se recoja de manera diferente en la NIA-ES respecto de las normas españolas.
- No se contemple en la NIA-ES.

Por otra parte, cuando se ha considerado necesario, y tras identificarlos con la nota de «suprimido», también se han eliminado aquellos apartados, párrafos o frases que:

- Pudieran resultar contrarios a la normativa de auditoría española vigente.
- Se refieran a cuestiones que exceden del ámbito de aplicación de dicha normativa de auditoría.
- No resultaran de aplicación en España.

⁸ En dichas notas aclaratorias se han utilizado las abreviaturas TRLAC y RAC para referirse, respectivamente, al texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y a su Reglamento de desarrollo.

6. Deberá tenerse en cuenta que las referencias a las NIA, así como a otras normas y pronunciamientos internacionales emitidos por la IFAC, solo serán aplicables en España en la medida en que se acuerde su incorporación a nuestra normativa nacional, según los términos previstos en el artículo 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y normativa de desarrollo.
7. Las referencias a las diversas NIA que figuran en su texto deben entenderse realizadas a las normas adaptadas para su aplicación en España (NIA-ES), las cuales tienen la consideración de NTA a que se refiere el artículo 6.2 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.
8. Las referencias a la Norma Internacional de Control de Calidad 1 (NICC 1) que figuran en las diferentes NIA-ES deben entenderse realizadas a la *Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría* y sus criterios de interpretación, la cual, publicada mediante la Resolución de 26 de octubre de 2011 del ICAC, constituye la adaptación de la NICC 1 para su aplicación en España.
9. Las referencias que, en las diferentes NIA-ES, se hacen acerca del Glosario de términos de la IAASB, deben entenderse referidas al glosario de términos de la IAASB adaptado para su aplicación en España, publicado en la presente Resolución, versión en la cual ya han sido adaptadas o suprimidas –respecto de la versión publicada con carácter general– aquellas definiciones que afectarían a normas que hubieran quedado fuera del ámbito de aplicación de las NIA-ES.
10. Se suprimen todas las referencias en las diferentes NIA a su fecha de su entrada en vigor, toda vez que la entrada en vigor de las NIA-ES es única para todo el bloque que figura en el artículo 3 de la Resolución.
11. Las referencias en las NIA-ES a las normas profesionales se entenderán que corresponden a las establecidas en el artículo 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y normativa de desarrollo.
12. Las referencias que se hacen en las diferentes NIA-ES a los requerimientos de ética y al Código de ética de la IESBA (*International Ethics Standards Board for Accountants*) de la IFAC se entenderán realizadas a las normas de ética que contempla el artículo 6.3 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y normativa de desarrollo.
13. Las referencias realizadas en las diferentes NIA-ES a los requerimientos de independencia se entenderán realizadas a las normas contenidas en la Sección 1.^a del Capítulo III del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y normativa de desarrollo.
14. Las referencias en las NIA-ES a una opinión modificada se corresponden con los tipos de opinión con salvedades, desfavorable o denegada previstas en el artículo 3 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y normativa de desarrollo. La referencia a una opinión no modificada se corresponde con una opinión favorable.

15. En las NIA-ES 600, 700, 705, 706 y 710 fundamentalmente se presentan como anexo, además de la traducción de los ejemplos originales que figuran en las mencionadas normas, los modelos de informes de auditoría adaptados a la normativa aplicable en España. Dichos modelos adaptados son los que los auditores deberán seguir en cuanto a formato y terminología, ya que tienen como finalidad conseguir la mayor uniformidad de redacción posible y facilitar su mejor comprensión por parte de los usuarios de cuentas anuales.

No obstante, los modelos de informe anteriores no recogen todas las circunstancias que pueden presentarse en una auditoría de cuentas anuales y que el auditor habrá de tener en cuenta al emitir su informe. Por otra parte, la terminología de dichos modelos se deberá adaptar atendiendo a la normativa que resulte de aplicación a la entidad auditada y a la modalidad del trabajo realizado (auditoría de un solo estado financiero, de estados financieros intermedios, etc.).

16. La terminología y definiciones incluidas en las NIA-ES referentes a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad se deberán interpretar en cada caso conforme a lo establecido en la normativa española que resulte de aplicación según la naturaleza jurídica de la entidad auditada.

En todo caso, las referencias que se realizan en las diferentes NIA-ES respecto a afirmaciones o manifestaciones de la dirección respecto de los estados financieros, o a directrices sobre las actividades de control interno de la entidad, se entenderán emitidas sin perjuicio de las que realicen los órganos de administración —u órganos equivalentes— de la entidad auditada que tengan atribuidas las competencias para la formulación, suscripción o emisión de dichos estados financieros, así como de la responsabilidad de estos órganos en relación con el sistema de control interno⁹.

10. GLOSARIO DE TÉRMINOS DE LAS NIA-ES

Finalmente la Resolución del ICAC incluye como anexo un extenso glosario de términos —muy completo y que por su gran extensión no reproducimos—, en el que se precisa la definición o concepto de las palabras y expresiones que son utilizadas por las NIA en su traducción a nuestro idioma dentro del marco de las NIA-ES.

⁹ Según el artículo 25.2 del Código de Comercio, la responsabilidad sobre el resultado final de las cuentas anuales, atribuida a los administradores, conlleva la asunción de responsabilidad sobre todo el proceso seguido para su elaboración, quedando excluida cualquier exención de responsabilidad sobre el resultado final basada en la actuación de un tercero que haya intervenido en el proceso con la autorización o aquiescencia del responsable, de conformidad con los principios generales que rigen la responsabilidad civil. En particular, y a estos efectos, ese proceso incluye expresamente la responsabilidad de los administradores sobre el sistema de control interno necesario para permitir la preparación de dichas cuentas anuales libres de incorrecciones materiales debidas a fraude o error.

Con ello se pretende unificar y precisar el lenguaje propio de los auditores y de la auditoría, de manera que en todos los idiomas comunes en la Unión Europea sea uniforme el sentido de dichas palabras y expresiones. De este modo estaremos seguros de que, en nuestro ámbito, no existirán expresiones ambiguas y discordantes, así como de que todas las personas implicadas en procesos de auditoría de cuentas emplearán y se referirán en sus actuaciones a las mismas palabras, conceptos y contenidos. De otro modo la convergencia por la que se postula en este campo sería punto menos que imposible.

En dicho glosario, que la Resolución identifica como «adaptado para su aplicación en España», en sus definiciones se citan las NIA-ES en las que aparecen definidos los términos que figuran en el mismo, al mismo tiempo también, cuando ello se considera necesario, se introducen precisiones para la correcta interpretación y uso de determinados conceptos en España que no son contemplados específicamente en las NIA, buscando de este modo su mejor aplicación y entendimiento. Finalmente, dentro de este glosario, se incluye una relación con todas aquellas definiciones que, contempladas en las NIA originales, han sido suprimidas en las NIA-ES por no resultar aplicables en la adaptación a la normativa española.

ANEXO I

Conjunto de las NIA-ES que estarán vigentes a partir de 1 de enero de 2015

Identificación	Denominación	Alcance y objetivos
NCCI 1	Norma de Control de Calidad Interno de los auditores y sociedades de auditoría	• Responsabilidades de una firma de auditoría en relación con su sistema de control de calidad de auditorías de cuentas. • Esta NICC debe interpretarse conjuntamente con los requerimientos de ética aplicables.
NIA-ES 200	Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría	• Responsabilidades del auditor al realizar una auditoría de estados financieros. • Establecer los objetivos globales del auditor y explicar la naturaleza y el alcance de una auditoría diseñada para permitir al auditor alcanzar dichos objetivos. • Indicar el alcance, aplicabilidad y estructura de las NIA y los requerimientos por responsabilidades del auditor aplicables en todas las auditorías, incluida la obligación de cumplir las NIA.
NIA-ES 210	Acuerdo de los términos del encargo de auditoría	• Responsabilidades del auditor al acordar los términos del encargo de auditoría con la dirección y responsables del gobierno de la entidad. • Determinar si concurren ciertas condiciones previas a la auditoría cuya responsabilidad corresponda a la dirección y responsables del gobierno de la entidad. • Aspectos relacionados con la aceptación del encargo bajo control del auditor.
NIA-ES 220	Control de calidad de la auditoría de estados financieros	• Responsabilidades del auditor en relación con los procedimientos de control de calidad de una auditoría de estados financieros. • Cuando proceda, responsabilidades del revisor de control de calidad del encargo. • Esta NIA debe interpretarse conjuntamente con los requerimientos de ética aplicables.
NIA-ES 230	Documentación de auditoría	• Responsabilidades del auditor de preparar la documentación de una auditoría de estados financieros. • Aunque otras NIA establecen requerimientos específicos de documentación, no limitan la aplicación de esta NIA. • Disposiciones legales o reglamentarias con otros requerimientos de documentación.
.../...		

Identificación	Denominación	Alcance y objetivos
.../...		
NIA-ES 240	Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude	• Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude. • Aplicación de las NIA 315 y 330 en relación con los riesgos de incorrección material debida a fraude.
NIA-ES 250	Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros	• Responsabilidades del auditor de considerar las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros. • No será de aplicación cuando al auditor se le contrate expresamente para comprobar el cumplimiento de disposiciones legales o reglamentarias específicas, informando de forma separada.
NIA-ES 260	Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	• Responsabilidades del auditor de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad en una auditoría de estados financieros. • Esta NIA, que se aplica con independencia de la dimensión o estructura de gobierno de la entidad, presenta particularidades cuando todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección, y en el caso de entidades cotizadas. • La NIA no se refiere a la comunicación del auditor con la dirección de una entidad o con sus propietarios, a menos que sean a la vez los responsables de su gobierno. • Aunque su ámbito de aplicación es la auditoría de estados financieros, también puede aplicarse, adaptada en su caso, a auditorías de otra información financiera, cuando los responsables del gobierno de la entidad sean los responsables de supervisar su preparación.
NIA-ES 265	Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad	• Responsabilidades del auditor de comunicar adecuadamente, a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección, las deficiencias en el control interno identificadas durante la realización de la auditoría de los estados financieros. • Esta NIA no impone responsabilidades adicionales al auditor respecto de la realización de pruebas de controles más allá de los requerimientos de las NIA 315 y 330.
.../...		

Identificación	Denominación	Alcance y objetivos
.../...		Aunque su ámbito de aplicación es la auditoría de estados financieros, también puede aplicarse, adaptada en su caso, a auditorías de otra información financiera, cuando los responsables del gobierno de la entidad sean los responsables de supervisar su preparación.
NIA-ES 300	Planificación de la auditoría de estados financieros	- Responsabilidades del auditor de planificar la auditoría de estados financieros. - Esta NIA está redactada en el contexto de auditorías recurrentes; las consideraciones adicionales en un encargo de auditoría inicial figuran separadamente.
NIA-ES 315	Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno	Responsabilidades del auditor de identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros, mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido el control interno de la entidad.
NIA-ES 320	Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría	- Responsabilidades del auditor de aplicar el concepto de importancia relativa en la planificación y ejecución de una auditoría de estados financieros. - La NIA 450 explica el modo de aplicar la importancia relativa para evaluar el efecto de las incorrecciones identificadas y, en su caso, de las incorrecciones no corregidas.
NIA-ES 330	Respuestas del auditor a los riesgos valorados	Responsabilidades del auditor en una auditoría de estados financieros de diseñar e implementar respuestas a los riesgos de incorrección material identificados y valorados por el auditor según la NIA 315.
NIA-ES 402	Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios	- Responsabilidades del auditor de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada cuando la entidad usuaria utiliza los servicios de una o más organizaciones de servicios. - Desarrollar el modo en que el auditor de la entidad usuaria deberá aplicar las NIA 315 y 330 para obtener conocimiento sobre la misma, incluido el control interno que sea suficiente para identificar y valorar los riesgos de incorrección material, así como para diseñar y aplicar procedimientos de auditoría posteriores que respondan a dichos riesgos.
.../...		

Identificación	Denominación	Alcance y objetivos
.../...		
NIA-ES 450	Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría	• Responsabilidades del auditor de evaluar el efecto de las incorrecciones identificadas en la auditoría y, en su caso, de las incorrecciones no corregidas en los estados financieros. • La NIA 700 trata de la responsabilidad del auditor, al formarse una opinión sobre los estados financieros, sobre si ha alcanzado una seguridad razonable de que los mismos en su conjunto están libres de incorrecciones materiales. • La conclusión del auditor requerida por la NIA 700 tiene en cuenta la evaluación que el auditor realiza del efecto de las incorrecciones no corregidas sobre los estados financieros. • La NIA 320 trata de la responsabilidad del auditor de aplicar el concepto de importancia relativa en la planificación y ejecución de la auditoría de estados financieros.
NIA-ES 500	Evidencia de auditoría	• Define la evidencia de auditoría y trata de la responsabilidad del auditor de diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para obtener la evidencia de auditoría suficiente y adecuada que le permita alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión. • Esta NIA es aplicable a toda la evidencia obtenida en el transcurso de la auditoría. • Otras NIA tratan de aspectos específicos (NIA 315), de la evidencia a obtener en relación con un tema concreto (NIA 570), de procedimientos específicos para obtener evidencia (NIA 520) y evaluar si se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada (NIA 200 y 330).
NIA-ES 501	Evidencia de auditoría. Consideraciones específicas para determinadas áreas	• Consideraciones que el auditor ha de tener en cuenta en relación con la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada, según las NIA 330, 500 y otras, respecto a las existencias, los litigios y reclamaciones en los que interviene la entidad, e información por segmentos.
NIA-ES 505	Confirmaciones externas	• Empleo de procedimientos de confirmación externa para obtener evidencia de auditoría según las NIA 330 y 500. • No trata de las indagaciones sobre litigios y reclamaciones que contempla la NIA 501.
.../...		

Identificación	Denominación	Alcance y objetivos
.../...		
NIA-ES 510	Encargos iniciales de auditoría. Saldos de apertura	• Responsabilidad del auditor en relación con los saldos de apertura en un encargo inicial de auditoría. • Además de los importes que figuran en los estados financieros, los saldos de apertura incluyen otras cuestiones cuya existencia al inicio del periodo debe ser revelada, tales como contingencias y compromisos. • Cuando los estados financieros contienen información financiera comparativa, también son aplicables los requerimientos y orientaciones de la NIA 710 y 300. • Incluye requerimientos y orientaciones adicionales sobre las actividades previas al comienzo de una auditoría inicial.
NIA-ES 520	Procedimientos analíticos	• Empleo de procedimientos analíticos como procedimientos sustantivos. • Responsabilidad del auditor de aplicar, en fecha cercana a la finalización de la auditoría, procedimientos analíticos que le faciliten alcanzar una conclusión global sobre los estados financieros. • La NIA 315 trata de la utilización de procedimientos analíticos como procedimientos de valoración del riesgo. • La NIA 330 incluye requerimientos y orientaciones sobre la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría aplicados en respuesta a los riesgos valorados, pudiendo incluir procedimientos analíticos sustantivos.
NIA-ES 530	Muestreo de auditoría	• Se aplicará cuando el auditor haya decidido emplear el muestreo en la realización de procedimientos de auditoría. • Trata de la utilización del muestreo estadístico y no estadístico para diseñar y seleccionar muestras, realizar pruebas de controles y de detalle y evaluar los resultados de la muestra. • Esta NIA complementa la 500, que trata de la responsabilidad del auditor de diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para obtener evidencia suficiente y adecuada para alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión.
.../...		

Identificación	Denominación	Alcance y objetivos
.../...		La NIA 500 orienta sobre los medios de que dispone el auditor para seleccionar los elementos a comprobar, entre los que se incluye el muestreo de auditoría.
NIA-ES 540	Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar	- Responsabilidad del auditor en relación con las estimaciones contables, incluidas las del valor razonable y la información relacionada a revelar, al realizar una auditoría de estados financieros. - Desarrolla la aplicación de las NIA 315 y 330, así como de otras relevantes, sobre estimaciones contables. - Incluye requerimientos y orientaciones sobre incorrecciones en estimaciones contables concretas y sobre indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección.
NIA-ES 550	Partes vinculadas	- Responsabilidades del auditor en las relaciones y transacciones con partes vinculadas en una auditoría de estados financieros. - Desarrolla la aplicación de las NIA 315, 330 y 240 en relación con los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas.
NIA-ES 560	Hechos posteriores al cierre	Responsabilidad del auditor respecto a los hechos posteriores al cierre en una auditoría de estados financieros.
NIA-ES 570	Empresa en funcionamiento	Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros, en relación con la utilización por parte de la dirección de la hipótesis de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros.
NIA-ES 580	Manifestaciones escritas	Responsabilidad del auditor en una auditoría de estados financieros, de obtener manifestaciones escritas de la dirección y, si procede, de los responsables del gobierno de la entidad.
NIA-ES 600	Consideraciones especiales. Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)	- Las NIA son aplicables a las auditorías de grupos. - Esta NIA trata de las consideraciones particulares aplicables a las auditorías del grupo y, en concreto, a aquellas en las que participan los auditores de los componentes.
.../...		

Identificación	Denominación	Alcance y objetivos
.../...		
NIA-ES 610	Utilización del trabajo de los auditores internos	• Responsabilidades del auditor externo respecto de la utilización del trabajo de los auditores internos cuando decida, según la NIA 315, que la función de auditoría interna sea relevante para la auditoría. • No trata aquellos casos en que auditores internos individuales presten ayuda directa al auditor externo al llevar a cabo procedimientos de auditoría.
NIA-ES 620	Utilización del trabajo de un experto del auditor	• Responsabilidades del auditor respecto del trabajo de una persona u organización en un campo de especialización distinto al de la contabilidad o auditoría, cuando dicho trabajo se utilice para facilitar al auditor la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada. • Esta NIA no trata situaciones en las que el equipo del encargo incluya un miembro, o consulte a una persona u organización, especializado en un área específica de contabilidad o de auditoría (NIA 220), ni de la utilización por el auditor del trabajo de una persona u organización especializada en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría y cuyo trabajo en dicho campo se utiliza por la entidad para facilitar la preparación de los estados financieros (experto de la dirección) (NIA 500).
NIA-ES 700	Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros	• Responsabilidad del auditor de formarse una opinión sobre los estados financieros. • También trata de la estructura y contenido del informe de auditoría emitido como resultado de una auditoría de estados financieros. • Las NIA 705 y 706 tratan del modo en que la estructura y el contenido del informe de auditoría se ven afectados cuando el auditor expresa una opinión modificada o incluye un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría. • Esta NIA está redactada en el contexto de un conjunto completo de estados financieros con fines generales. • La NIA 805 trata de las consideraciones especiales aplicables en una auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero. • Esta NIA protege la congruencia del informe de auditoría.
.../...		

Identificación	Denominación	Alcance y objetivos
.../...		• Cuando la auditoría se realiza de conformidad con las NIA, la congruencia del informe de auditoría promueve la credibilidad en el mercado global al hacer más fácilmente identificables aquellas auditorías que hayan sido realizadas de conformidad con unas normas reconocidas a nivel mundial. • Ayuda a fomentar la comprensión por parte del usuario y a identificar cuando concurren circunstancias inusuales.
NIA-ES 705	Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente	• Responsabilidades del auditor de emitir un informe adecuado en función de las circunstancias cuando, tras formarse una opinión de conformidad con la NIA 700, decida que es necesaria una opinión modificada sobre los estados financieros.
NIA-ES 706	Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente	• Comunicaciones adicionales en el informe de auditoría cuando el auditor lo considere necesario para llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión o cuestiones presentadas o reveladas en los estados financieros, cuando su entendimiento sea fundamental para comprender los mismos, o sobre cualquier otra cuestión o cuestiones distintas de las presentadas o reveladas en los estados financieros cuando sean relevantes para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría.
NIA-ES 710	Información comparativa: cifras correspondientes a periodos anteriores y estados financieros comparativos	• Responsabilidades del auditor en relación con la información comparativa en una auditoría de estados financieros. • Cuando los estados financieros del periodo anterior hubieran sido auditados por un auditor predecesor o no fueran auditados, serán de aplicación los requerimientos y las orientaciones de la NIA 510 respecto a los saldos de apertura.
NIA-ES 720	Responsabilidad del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados	• Responsabilidad del auditor respecto a otra información incluida en documentos que contienen estados financieros auditados y el informe de auditoría. • En ausencia de requerimientos específicos en las circunstancias concretas de un encargo, la opinión del auditor no cubre dicha otra información y no tiene la responsabilidad de determinar si esa otra información se presenta correctamente.
		.../...

Identificación	Denominación	Alcance y objetivos
.../...		• En todo caso, el auditor examinará la otra información ya que la credibilidad de los estados financieros auditados puede verse menoscabada por incongruencias materiales entre los estados financieros auditados y la antedicha otra información.
NIA-ES 805	Auditoría de un solo estado financiero	• Las NIA-ES de la serie 100-700, cuando se aplican a la auditoría de otra información financiera histórica, se deberán adaptar a las circunstancias que corresponda. • Trata de las consideraciones especiales para la aplicación de las NIA-ES a la auditoría de un solo estado financiero. • No es de aplicación al informe del auditor de un componente emitido como resultado del trabajo realizado a petición del equipo del encargo del grupo a efectos de la auditoría de los estados financieros del grupo. • No invalida los requerimientos de las demás NIA, ni pretende tratar todas las consideraciones especiales que puedan ser relevantes en las circunstancias del encargo.

ANEXO II

Conjunto de las NTA anteriores que continuarán vigentes a partir de 1 de enero de 2015

Identificación	Denominación
Normas Técnicas de Auditoría (NTA)	
NTA de 27.06.2011	Relación entre auditores: • Cambio de auditores • Auditorías conjuntas
Normas Técnicas sobre trabajos específicos relacionados con la auditoría de cuentas anuales (NT)	
NT de 28.07.1994	Informe especial requerido por la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 30 de septiembre de 1992 por la que se modifica la de 18 de enero de 1991, sobre información pública periódica de las Entidades emisoras de valores admitidos a negociación en Bolsas de Valores
NT de 01.12.1994	Informe especial y complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las entidades de seguro, solicitado por la Dirección General de Seguros
NT de 05.12.1995	Informe complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las Cooperativas con Sección de Crédito solicitado por determinadas Entidades Supervisoras
NT de 25.06.2003	Informe especial requerido por el artículo 3.6 del Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio, sobre sociedades anónimas deportivas, conforme a la redacción dada por el Real Decreto 1412/2001
NT de 26.06.2003	Informe especial relativo a determinada información semestral de las sociedades anónimas deportivas (art. 20.5 del RD 1251/1999)
NT de 01.03.2007	Informe complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las Entidades de Crédito
NT de 07.07.2010	Informe complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las Empresas de Servicios de Inversión y sus Grupos
Normas Técnicas de Auditoría sobre trabajos de auditoría de cuentas específicos exigidos por la legislación mercantil (NTALM)	
NTALM de 27.07.1992	Informe especial sobre aumento de capital con cargo a reservas, en el supuesto establecido en el artículo 157 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (actualmente, art. 303 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital)
.../...	

Identificación	Denominación
.../...	
Normas Técnicas sobre trabajos específicos atribuidos por la legislación mercantil a los auditores de cuentas, que no tienen la naturaleza de auditoría de cuentas conforme a la normativa de auditoría de cuentas (NTTE)	
NTTE de 23.10.1991	Informe especial en el supuesto establecido en el artículo 292 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (actualmente, arts. 414 y 417 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital)
NTTE de 23.10.1991	Informe especial en los supuestos establecidos en los artículos 64, 147, 149 y 225 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (actualmente, arts. 124, 125, 346, 350, 353, 354, 355, 461 y 468 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, y arts. 15, 62 y 99 de la Ley 3/2009 de modificaciones estructurales de las sociedades de capital)
NTTE de 10.04.1992	Informe especial sobre aumento de capital por compensación de créditos, supuesto previsto en el artículo 156 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (actualmente, art. 301 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital)
NTTE de 10.06.2004	Informe especial sobre exclusión del derecho de suscripción preferente en el supuesto del artículo 159 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (actualmente, arts. 308 y 504 a 506 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital)

RESOLUCIÓN DEL ICAC SOBRE DETERIORO DE VALOR DE LOS ACTIVOS (III): INVERSIONES EN EMPRESAS DEL GRUPO Y ACTIVOS FINANCIEROS DISPONIBLES PARA LA VENTA

Juan del Busto Méndez

Profesor del CEF

EXTRACTO

Se finaliza con el presente artículo la serie dedicada a la Resolución del ICAC sobre deterioro de valor de los activos. En esta tercera entrega se aborda el deterioro de valor de las inversiones en empresas del grupo y de activos financieros disponibles para la venta.

Palabras claves: deterioro, inversión en empresas del grupo y activos financieros disponibles para la venta.

ORDER OF THE ICAC ABOUT IMPAIRMENT OF ASSET (III): AVAILABLE FOR SALE INVESTMENTS AND INVESTMENTS IN SUBSIDIARIES

ABSTRACT

The present article, which is part of a series dedicated to the order of the ICAC about impairment of asset, summarize the impairment of available for sale investments and investments in subsidiaries.

Keywords: impairment, available for sale investments and investments in subsidiaries.

Sumario

1. Inversiones en activos financieros disponibles para la venta
2. Empresas del grupo
 - 2.1. Criterio general

1. INVERSIONES EN ACTIVOS FINANCIEROS DISPONIBLES PARA LA VENTA

La Resolución recoge varios criterios sobre el deterioro de valor de los activos financieros clasificados en la cartera de disponibles para la venta. Se desarrolla la presunción que ya contiene el Plan General de Contabilidad (PGC) sobre la evidencia de deterioro cuando se produzca un descenso prolongado durante un año y medio en el precio de cotización, o ante una caída significativa de la cotización de la acción, entendiendo como tal una caída superior a un 40%.

«Cuarta. Deterioro del valor de los activos financieros

(...)

Identificación de activos financieros deteriorados.

(...)

10. (...) **Un descenso prolongado o significativo en el valor razonable de una inversión en un instrumento de patrimonio por debajo de su coste también es una evidencia objetiva de deterioro del valor.**

11. En particular, para el caso de la **inversión en activos financieros valorados a valor razonable con cambios en el patrimonio neto**, se presumirá que existe **evidencia objetiva de deterioro cuando el descenso se produce de forma prolongada durante un año y medio o de forma significativa si la cotización de la acción en un mercado activo cae en un cuarenta por ciento**, sin perjuicio de que pudiera ser necesario reconocer una pérdida por deterioro antes de que haya transcurrido dicho plazo o descendido la cotización en el mencionado porcentaje».

EJEMPLO 1. Deterioro en inversiones en instrumentos de patrimonio neto clasificadas como activos financieros disponibles para la venta

Se adquiere a comienzos del ejercicio 20X1 una participación en la sociedad Bubble consistente en 1.000 acciones de la sociedad a un precio unitario de 10. Se clasifica la inversión como activo financiero disponible para la venta. Las cotizaciones de los siguientes ejercicios son las siguientes:

.../...

.../...

Año	Precio unitario
01-01-20X1	10
31-12-20X1	11
31-12-20X2	9,5
31-12-20X3	8,5

Se sabe que la máxima cotización de la entidad fue de 11,5 euros el 15 de marzo de 20X2. Desde esa fecha la cotización ha ido cayendo de forma sostenida hasta el cierre del ejercicio 20X3.

Solución

Al haber clasificado la inversión como activo financiero disponible para la venta, se debe reconocer la misma al valor razonable. Los ajustes de valoración que deban hacerse en los ejercicios siguientes no se deben reconocer como un resultado del ejercicio, sino imputarse de forma directa en el patrimonio neto, donde figurarán de forma temporal hasta que se deba reconocer la transferencia de los mismos por su baja o deterioro. Veremos como, según los datos del ejemplo, esa transferencia se deberá realizar al cierre del ejercicio 20X3, al darse las condiciones que establece la Resolución para entender que en esa fecha la inversión se encuentra deteriorada.

Ejercicio 20X1

En la adquisición de la inversión, debe reconocerse la misma en libros por su valor razonable. En nuestro ejemplo, el asiento para reconocer la inversión sería el siguiente:

Código	Cuentas	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	10.000	
572	Bancos		10.000

Al tratarse de una inversión clasificada como disponible para la venta, debe reconocerse la misma al cierre del ejercicio por su valor razonable. En nuestro ejemplo, se debe reconocer un ajuste de valoración, como ingreso imputado de forma directa al patrimonio neto, por importe de 1.000, para ajustar el valor contable en este momento de 10.000 al valor razonable, de 11.000.

.../...

.../...

Código	Cuentas	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	1.000	
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		1.000

Ese beneficio reconocido de forma directa en el patrimonio neto de la entidad debe reconocerse en la regularización contable contra la cuenta de patrimonio neto por ajustes de valoración (cuenta 133).

Código	Cuentas	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	1.000	
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		1.000

Figurarán esos ajustes de valor de forma transitoria en el patrimonio neto, hasta que tengan que transferirse a las cuentas de resultados por la baja o deterioro del instrumento.

El estado de ingresos y gastos reconocidos del ejercicio 20X1 sería el siguiente:

Concepto	20X1
A) RESULTADO DE LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	0
INGRESOS Y GASTOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE AL PATRIMONIO NETO	
I. Por valoración de instrumentos financieros	
1. Activos financieros disponibles para la venta	1.000
(...)	
B) Total ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto	1.000
TRANSFERENCIAS A LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	
VIII. Por valoración de instrumentos financieros	
1. Activos financieros disponibles para la venta	
(...)	

.../...

.../...

.../...

Concepto	20X1
.../...	
C) Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias (VI + VII + VIII + IX)	
TOTAL DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (A + B + C)	1.000

Vemos como el incremento de valor de las acciones, de 1.000, no ha afectado al resultado del ejercicio, sino que se ha reconocido en este ejercicio como un ingreso imputado de forma directa al patrimonio. En el balance de este año se debe reconocer, dentro del patrimonio neto de la entidad, esa cuenta de ajustes de valoración de activos financieros disponibles para la venta por importe de 1.000.

A) PATRIMONIO NETO	20X1
A-1) Fondos propios	
III. Reservas	
VII. Resultado del ejercicio	
(...)	
A-2) Ajustes por cambios de valor	
I. Activos financieros disponibles para la venta	1.000

Ejercicio 20X2

Según se desprende de los datos del ejemplo, al cierre del ejercicio el valor de mercado de la inversión es de 9.500. Figura la misma en este momento en libros, al haber sido objeto de ajuste por valoración en el ejercicio anterior, por un valor de 11.000. No contamos en este momento con ninguna evidencia del deterioro de la inversión, por lo que se debe reconocer en este momento un ajuste de valoración por la caída de valor, reconociendo ese ajuste como una pérdida imputada al patrimonio neto.

Código	Cuentas	Debe	Haber
800	Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta	1.500	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		1.500

.../...

.../...

Esa cuenta de pérdida imputada al patrimonio neto se debe regularizar al cierre del ejercicio, reconociendo esos ajustes de valoración en el patrimonio neto de la entidad. El asiento para realizar la regularización será el siguiente:

Código	Cuentas	Debe	Haber
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	1.500	
800	Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta		1.500

El estado de ingresos y gastos reconocidos de este ejercicio, en el cual se presenta de forma comparativa las cifras del ejercicio anterior, será el siguiente:

Concepto	20X2	20X1
A) RESULTADO DE LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	0	0
INGRESOS Y GASTOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE AL PATRIMONIO NETO		
I. Por valoración de instrumentos financieros		
1. Activos financieros disponibles para la venta	(1.500)	1.000
(...)		
B) Total ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto	(1.500)	1.000
TRANSFERENCIAS A LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS		
VIII. Por valoración de instrumentos financieros		
1. Activos financieros disponibles para la venta		
(...)		
C) Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias (VI + VII + VIII + IX)		
TOTAL DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (A + B + C)	(1.500)	1.000

.../...

.../...

Vemos como los ajustes de valoración de la inversión se han ido reconociendo a lo largo de los ejercicios como ingresos imputados al patrimonio neto de la entidad, sin que hayan afectado al resultado del ejercicio.

El balance del ejercicio presentará un ajuste de valoración (500), como una cuenta de patrimonio neto, por la diferencia entre el coste de la inversión (10.000) y el valor actual en este momento (9.500).

A) PATRIMONIO NETO	20X2	20X1
A-1) Fondos propios		
III. Reservas		
VII. Resultado del ejercicio		
(...)		
A-2) Ajustes por cambios de valor		
I. Activos financieros disponibles para la venta	(500)	1.000

El saldo en este momento de los ajustes de valoración se corresponde con los movimientos que se han reconocido previamente como ingreso imputado de forma directa al patrimonio neto (por un beneficio de 1.000 en 20X1 y una pérdida de 1.500 en 20X2).

Ejercicio 20X3

Considera la Resolución que una de las evidencias del deterioro puede consistir en la caída del valor de cotización durante año y medio. En nuestro ejemplo, al haber ido descendiendo el valor de la acción de forma sostenida desde el 15 de marzo de 20X2, se cumple ese criterio de año y medio, por lo que debemos presumir que la inversión se encuentra deteriorada, y reconocer en este ejercicio un deterioro por la misma.

Previamente se habían reconocido en dicha inversión ajustes de valoración directamente en el patrimonio neto, que figuran en este momento por una minoración del patrimonio neto de la entidad por un importe de 500. Se deben transferir esos ajustes de valoración al resultado de este ejercicio. Para ello se debe reconocer una pérdida del ejercicio, y una cuenta de transferencia de pérdidas reconocidas previamente en el patrimonio neto:

Código	Cuentas	Debe	Haber
6632	Pérdidas de disponibles para la venta	500	

.../...

.../...

.../...

Código	Cuentas	Debe	Haber
...			
902	Transferencia de pérdidas de activos financieros disponibles para la venta		500

La caída de valor adicional, que no se habrá reconocido previamente como un ajuste al patrimonio neto, se debe reconocer en este momento como una pérdida del ejercicio, ajustando el valor de la inversión.

Código	Cuentas	Debe	Haber
6632	Pérdidas de disponibles para la venta	1.000	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		1.000

Al cierre del ejercicio se deben regularizar todas las cuentas de ingresos y gastos (tanto del resultado como imputados de forma directa al patrimonio) que hemos reconocido a lo largo del ejercicio. En nuestro ejemplo, debemos regularizar la transferencia de pérdidas al patrimonio neto, que hemos reconocido por el deterioro de la inversión. Desaparecerá así el ajuste de valor que habíamos reconocido contra patrimonio neto previamente, y que figuraba a comienzos del ejercicio como una minoración del patrimonio neto en balance por un importe de 500.

Código	Cuentas	Debe	Haber
902	Transferencia de pérdidas de activos financieros disponibles para la venta	500	
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		500

El impacto en resultados del ejercicio de la operación será una pérdida de 1.500 (mediante una transferencia de pérdidas reconocidas previamente por importe de 500, y como una pérdida adicional por 1.000). El asiento de regularización del resultado será el siguiente:

Código	Cuentas	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	1.500	
6632	Pérdidas de disponibles para la venta		1.500

.../...

.../...

El estado de ingresos reconocidos de este ejercicio informará de esos movimientos:

Concepto	20X3	20X2
A) RESULTADO DE LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	(1.500)	0
INGRESOS Y GASTOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE AL PATRIMONIO NETO		
I. Por valoración de instrumentos financieros		
1. Activos financieros disponibles para la venta		1.000
(...)		
B) Total ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto		(1.500)
TRANSFERENCIAS A LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS		
VIII. Por valoración de instrumentos financieros		
1. Activos financieros disponibles para la venta	500	
(...)		
C) Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias (VI + VII + VIII + IX)	500	
TOTAL DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (A + B + C)	(1.000)	(1.500)

Podemos ver en el estado de ingresos y gastos reconocidos de este ejercicio como se ha reconocido un resultado del ejercicio negativo por importe de 1.500. La parte de ese resultado que se corresponde con una transferencia de pérdidas reconocidas previamente en el patrimonio neto será de 500¹. De modo que el total de ingresos y gastos reconocidos en este ejercicio será de una pérdida neta de 1.000 (que se corresponde con la diferencia de valor de la inversión de 9.500 en el ejercicio anterior, y 8.500 al cierre de este ejercicio).

En el balance de la entidad se aprecia como el ajuste de valoración, con signo negativo de 500, que figuraba al cierre del ejercicio 20X2 ha desaparecido, figurando en este momento la corrección de valor como un resultado del ejercicio, como una pérdida de 1.500.

¹ Entendemos que la forma de presentar la información sobre la transferencia de ingresos y gastos reconocidos en ejercicios anteriores puede resultar a un lector no experimentado, al menos la primera vez, en cierto modo contraintuitiva. El «reciclaje» de resultados reconocidos previamente en el patrimonio de la entidad, se reconoce

.../...

.../...

A) PATRIMONIO NETO	20X3	20X2
A-1) Fondos propios		
III. Reservas		
VII. Resultado del ejercicio	(1.500)	
(...)		
A-2) Ajustes por cambios de valor		
I. Activos financieros disponibles para la venta	0	(500)

con signo contrario al que se originó. En nuestro ejemplo, al tratarse de una pérdida imputada al patrimonio neto en un ejercicio previo, al momento de transferir la misma al resultado de este ejercicio, se debe reconocer un apunte con saldo positivo en el estado de ingresos y gastos reconocidos. De forma que el signo de las transferencias de pérdidas (positivo) es el mismo que los ingresos imputados directamente al patrimonio. Para no confundir ambos efectos, se presentan los ingresos imputados directamente al patrimonio neto, y las transferencias de los mismos, en dos epígrafes diferenciados (epígrafes B y C en el modelo de ingresos y gastos reconocidos que recoge el PGC 07).

En cuanto a la reversión del deterioro de instrumentos de patrimonio, la Resolución recoge el mismo criterio que el PGC, no siendo reversibles los deterioros reconocidos en ejercicios previos. Considera la Resolución que las pérdidas reconocidas por deterioro de instrumentos de patrimonio originan un nuevo precio de adquisición, por lo que los ajustes de valoración se imputarán de forma directa al patrimonio neto.

«Cuarta. Deterioro del valor de los activos financieros.

4. Deterioro del valor en activos financieros valorados a valor razonable con cambios en el patrimonio neto.

(...)

5. Si en ejercicios posteriores se incrementase el valor razonable, la corrección valorativa reconocida en ejercicios anteriores revertirá con abono a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio, salvo en el caso de los instrumentos de patrimonio, cuyo incremento de valor se contabilizará directamente en el patrimonio neto.

6. En consecuencia, para el caso de instrumentos de patrimonio, las pérdidas por deterioro originan un nuevo precio de adquisición del activo financiero que será el que habrá que tomar como referencia en el futuro para contabilizar, en su caso, una nueva pérdida por deterioro aplicando los criterios recogidos en esta norma.

EJEMPLO 2. Reversión del deterioro en inversiones en instrumentos de patrimonio neto clasificadas como activos financieros disponibles para la venta

Con los datos del ejemplo anterior, suponiendo que al cierre del ejercicio 20X4 se hubiera recuperado el valor de la acción, cotizando en dicha fecha a 9 euros/acción.

Solución

Según establece la Resolución, en el caso de los instrumentos de patrimonio, los deterioros reconocidos en el resultado del ejercicio no revertirán contra el resultado del ejercicio. De forma que los ajustes de valoración que se realicen a la inversión, una vez reconocido el deterioro de la inversión, se deben reconocer como un ingreso imputado de forma directa en el patrimonio neto de la entidad. En nuestro ejemplo, el ajuste de valoración que correspondería al cierre del ejercicio 20X4 sería el siguiente:

Código	Cuentas	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	500	
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		500

Esa cuenta de ingreso imputado al patrimonio neto se debe regularizar al cierre del ejercicio, para lo cual se debe reconocer un ajuste de valoración de activos financieros, en el patrimonio neto de la entidad, por ese importe de 500.

Código	Cuentas	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	500	
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		500

El estado de ingresos y gastos reconocidos del ejercicio 20X4, y de forma comparativa el de 20X3, será el siguiente:

Concepto	20X4	20X3
A) RESULTADO DE LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	0	(1.500)
INGRESOS Y GASTOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE AL PATRIMONIO NETO		
		.../...

.../...

.../...

Concepto	20X4	20X3
.../...		
I. Por valoración de instrumentos financieros		
1. Activos financieros disponibles para la venta	500	
(...)		
B) Total ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto	500	
TRANSFERENCIAS A LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS		
VIII. Por valoración de instrumentos financieros		
1. Activos financieros disponibles para la venta		500
(...)		
C) Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias (VI + VII + VIII + IX)		500
TOTAL DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (A + B + C)	500	(1.000)

Se aprecia como el deterioro había supuesto el año anterior un impacto en resultados del ejercicio por una pérdida de 1.500. A pesar de que este año se ha recuperado parte del deterioro, ya que se ha incrementado el valor de cotización de la acción en 500, esa recuperación de valor no ha afectado al resultado del ejercicio, sino que se reconoce como un ingreso imputado de forma directa en el patrimonio.

A) PATRIMONIO NETO	20X4	20X3
A-1) Fondos propios		
III. Reservas	(1.500)	
VII. Resultado del ejercicio		(1.500)
(...)		
A-2) Ajustes por cambios de valor		
I. Activos financieros disponibles para la venta	500	0

El criterio de medición del deterioro en las inversiones clasificadas como disponible para la venta difiere del visto en otras categorías de instrumentos financieros, como los préstamos a cobrar o las participaciones en empresas del grupo. En lugar del valor recuperable, se debe utilizar en estos instrumentos el valor razonable del instrumento para calcular el deterioro del instrumento. Aclara la norma que cuando se disponga de un precio cotizado en un mercado activo, ese importe es el que debe utilizarse en la medición del deterioro, ya que será el que proporcione una evidencia más fiable sobre el valor razonable del instrumento.

«Cuarta. Deterioro del valor de los activos financieros.

4. Deterioro del valor en activos financieros valorados a valor razonable con cambios en el patrimonio neto.

(...)

2. Cuando exista evidencia objetiva de deterioro, la **corrección de valor para estos activos** se calculará por **diferencia entre su coste o coste amortizado** menos, en su caso, cualquier corrección valorativa por deterioro previamente reconocida en la cuenta de pérdidas y ganancias **y el valor razonable en el momento en que se efectúe la valoración.**

3. Un **precio cotizado en un mercado activo proporciona la evidencia más fiable sobre el valor razonable y debe emplearse** sin ajustar para valorar el valor razonable **siempre que esté disponible.»**

EJEMPLO 3. Valor de cotización como mejor estimación del valor razonable

A comienzos del ejercicio 20X1 se adquirió una inversión consistente en 1.000 acciones de la sociedad CTC por un importe de 5 euros/acción. Los valores de cotización han sido los siguientes:

Año	Precio unitario
01-01-20X1	5
31-12-20X1	4,2
31-12-20X2	3

.../...

.../...

Al cierre del ejercicio 20X2 se identifica la inversión como deteriorada. La entidad considera que, si bien la cotización en ese momento de la acción es de 3 euros/acción, el valor actual de los flujos de dividendo que se esperan obtener por la misma es 3,6 euros/acción.

Solución

El asiento para reconocer la adquisición de la inversión será el siguiente:

Código	Cuentas	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	5.000	
572	Bancos		5.000

Al cierre del ejercicio debe ajustarse el valor contable que figura en libros (por un importe de 5.000) al valor razonable de la misma a esa fecha (de 4.200). Al tratarse de una inversión clasificada como activo financiero disponible para la venta los ajustes de valoración se deben reconocer de forma directa en el patrimonio, por lo que en nuestro ejemplo debemos reconocer una pérdida imputada al patrimonio neto por importe de 800.

Código	Cuentas	Debe	Haber
800	Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta	800	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		800

Esa cuenta de pérdida imputada al patrimonio neto se debe regularizar al cierre del ejercicio, reconociendo la cuenta correctora de ajustes de valoración por activos financieros disponibles para la venta, que figurará en el patrimonio neto con un signo negativo (minoración del patrimonio) de 800.

Código	Cuentas	Debe	Haber
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	800	
800	Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta		800

El impacto de la operación en el estado de ingresos y gastos reconocidos del ejercicio 20X1 sería el siguiente:

.../...

.../...

Concepto	20X1
A) RESULTADO DE LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	0
INGRESOS Y GASTOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE AL PATRIMONIO NETO	
I. Por valoración de instrumentos financieros	
1. Activos financieros disponibles para la venta	(800)
(...)	
B) Total ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto	(800)
TRANSFERENCIAS A LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	
VIII. Por valoración de instrumentos financieros	
1. Activos financieros disponibles para la venta	
(...)	
C) Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias (VI + VII + VIII + IX)	
TOTAL DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (A + B + C)	(800)

En el balance figurará la cuenta de ajuste de valoración por importe de 800.

A) PATRIMONIO NETO	20X1
A-1) Fondos propios	
III. Reservas	
VII. Resultado del ejercicio	
(...)	
A-2) Ajustes por cambios de valor	
I. Activos financieros disponibles para la venta	(800)

Al cierre del ejercicio la caída de valor de la cotización supone un 40 % sobre el precio de adquisición, por lo que se considera que la inversión se encuentra deteriorada. A pesar de que la entidad cuente con una estimación de valor recuperable (mediante actualización de los dividendos futuros) superior al valor razonable de la inversión, el deterioro debe realizarse comparando el valor contable de la inversión con el valor razonable de la misma en

.../...

.../...

este momento. Presume además la Resolución que el valor de cotización es la estimación más fiable del valor razonable de la inversión, por lo que entendemos que ese valor es el que se debería aplicar en la estimación del deterioro.

De modo que el valor por el que debe figurar en este momento la inversión es de 3.000.

Los ajustes de valoración que habíamos reconocido previamente como una pérdida imputada al patrimonio (por importe de 800) se deben transferir al resultado del ejercicio. El asiento de transferencia será el siguiente:

Código	Cuentas	Debe	Haber
6632	Pérdidas de disponibles para la venta	800	
902	Transferencia de pérdidas de activos financieros disponibles para la venta		800

Para ajustar el valor contable en este momento al valor razonable, de 3.000, se debe reconocer una pérdida adicional por 1.200 (la diferencia entre el valor contable de la misma, de 4.200, y el valor razonable por el que debe figurar).

Código	Cuentas	Debe	Haber
6632	Pérdidas de disponibles para la venta	1.200	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		1.200

Al cierre del ejercicio se deben regularizar las cuentas de ingresos y gastos reconocidas a lo largo del ejercicio, tanto aquellas que formen parte del resultado del ejercicio, como las que deban imputarse de forma directa en el patrimonio de la entidad. En nuestro ejemplo, en este ejercicio se han transferido al resultado del ejercicio pérdidas reconocidas previamente en el patrimonio neto por importe de 800. Esa cuenta de transferencias de pérdidas previamente imputadas al patrimonio neto, debe regularizarse contra la cuenta de patrimonio neto de ajustes de valoración de activos financieros disponibles para la venta, dando de baja el saldo que figuraba en el balance por 800.

Código	Cuentas	Debe	Haber
902	Transferencia de pérdidas de activos financieros disponibles para la venta	800	
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		800

.../...

.../...

Las pérdidas por deterioro reconocidas en este ejercicio han ascendido a 2.000 (800 vía transferencia de pérdidas y 1.200 como pérdidas adicionales). El asiento de regularización, para reconocer las mismas en el resultado del ejercicio, será el siguiente:

Código	Cuentas	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	2.000	
6632	Pérdidas de disponibles para la venta		2.000

En el estado de ingresos y gastos reconocidos del ejercicio figurará ese resultado de -2.000, reconocido por el deterioro de la inversión en este ejercicio, y la transferencia de pérdidas reconocidas previamente, por un importe de 800. Al tratarse de la transferencia de una pérdida reconocida previamente en el patrimonio, el signo de esa transferencia será positivo.

Concepto	20X2	20X1
A) RESULTADO DE LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	(2.000)	0
INGRESOS Y GASTOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE AL PATRIMONIO NETO		
I. Por valoración de instrumentos financieros		
1. Activos financieros disponibles para la venta		(800)
(...)		
B) Total ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto		(800)
TRANSFERENCIAS A LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS		
VIII. Por valoración de instrumentos financieros		
1. Activos financieros disponibles para la venta	800	
(...)		
C) Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias (VI + VII + VIII + IX)	800	
TOTAL DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (A + B + C)	(1.200)	(800)

.../...

.../...

En el balance de la entidad ya no figurará ninguna cuenta de patrimonio neto por ajustes de valoración, ya que, al entenderse la inversión como deteriorada, los ajustes al valor de la misma se han reconocido en el resultado del ejercicio.

A) PATRIMONIO NETO	20X2	20X1
A-1) Fondos propios		
III. Reservas		
VII. Resultado del ejercicio	(2.000)	
(...)		
A-2) Ajustes por cambios de valor		
I. Activos financieros disponibles para la venta		(800)

EJEMPLO 4. Deterioro en inversiones en instrumentos de deuda clasificadas como activos financieros disponibles para la venta

Se adquiere a comienzos del ejercicio 20X1 un bono cupón 0 de la entidad Crash, con un nominal del 10.000 y vencimiento dentro de 5 años por un valor de 6.966. Las cotizaciones del instrumento, a lo largo de los siguientes ejercicios son:

Año	Cotización
20X1	7.000
20X2	6.250

Al cierre del ejercicio 20X2 la entidad considera que el instrumento está deteriorado.

Solución

El reconocimiento inicial del bono debe realizarse por su valor razonable que, según presume el PGC, se corresponderá con el valor razonable de la contraprestación entregada. El asiento de reconocimiento inicial, por lo tanto, será el siguiente:

.../...

.../...

Código	Cuentas	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	6.966	
572	Bancos		6.966

Al tratarse de un instrumento de deuda, debemos calcular en el reconocimiento inicial del mismo el tipo de interés efectivo, con el que devengar los ingresos financieros en los siguientes ejercicios. El tipo de interés efectivo será aquel que iguale el valor contable en este momento (6.966) a los flujos de efectivo futuros del instrumento (el cobro del nominal al vencimiento del ejercicio 20X5).

$$6.966 = \frac{10.000}{(1 + i)^5}$$

Despejando de la ecuación, obtenemos que el tipo de interés efectivo de la operación es el 7,5 %. Se debe elaborar el cuadro de amortización con el devengo de ingresos financieros en los siguientes ejercicios:

Fecha	Pagos	Intereses	Amortización	Cte. amortizado
01-01-20X1		–	–	6.966
31-12-20X1	0	522	–522	7.488
31-12-20X2	0	562	–562	8.050
31-12-20X3	0	604	–604	8.653
31-12-20X4	0	649	–649	9.302
31-12-20X5	10.000	698	9.302	0

Al cierre del ejercicio 20X1, para reconocer el devengo del ingreso, conforme al cuadro de amortización calculado previamente:

Código	Cuentas	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	522	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		522

Al cierre la inversión, al haberse clasificado como activos financieros disponibles para la venta, debe reconocerse por su valor razonable. Al ser superior el coste amortizado de la

.../...

.../...

inversión que el valor razonable se debe reconocer, para ajustar el valor contable del instrumento, una pérdida imputada al patrimonio neto por la diferencia (un importe de 488 en nuestro ejemplo, al ser el coste amortizado de 7.488 y el valor razonable de 7.000).

Código	Cuentas	Debe	Haber
800	Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta	488	
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		488

Esa cuenta de pérdidas imputadas al patrimonio neto se debe regularizar al cierre del ejercicio contra la cuenta de ajustes de valoración de patrimonio neto:

Código	Cuentas	Debe	Haber
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	488	
800	Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta		488

El estado de ingresos y gastos reconocidos del ejercicio informará de un resultado del ejercicio (por el devengo de los ingresos financieros) por importe de 522 y de una pérdida imputada al patrimonio por un importe de 488 (por el ajuste de valoración de la inversión).

Concepto	20X1
A) RESULTADO DE LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	522
INGRESOS Y GASTOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE AL PATRIMONIO NETO	
I. Por valoración de instrumentos financieros	
1. Activos financieros disponibles para la venta	(488)
(...)	
B) Total ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto	(488)
TRANSFERENCIAS A LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	
VIII. Por valoración de instrumentos financieros	

.../...

.../...

.../...

Concepto	20X1
.../...	
1. Activos financieros disponibles para la venta	
C) Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias (VI + VII + VIII + IX)	
TOTAL DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (A + B + C)	34

En el balance de la entidad figurarán tanto el resultado del ejercicio como el ajuste de valoración reconocido:

A) PATRIMONIO NETO	20X1
A-1) Fondos propios	
III. Reservas	
VII. Resultado del ejercicio	522
(...)	
A-2) Ajustes por cambios de valor	
I. Activos financieros disponibles para la venta	(488)

Ejercicio 20X2

Se deben reconocer los ingresos financieros devengados en el ejercicio 20X2 conforme al cuadro de amortización calculado previamente, por un importe de 562.

Código	Cuentas	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	562	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		562

Al cierre del ejercicio, la entidad debe analizar si existe evidencia de deterioro. En nuestro ejemplo el bono se encuentra deteriorado, por lo que debemos reconocer un deterioro por la diferencia entre el coste amortizado del mismo (de 8.050) y su valor razonable (de 6.250), por lo que se debe reconocer un deterioro en este ejercicio por un importe de 1.800.

.../...

.../...

31-12-20X2	
Coste amortizado	8.050
Valor razonable	6.250
Diferencia (deterioro)	1.800

En el caso de los instrumentos de renta fija, al ser reversibles los deterioros, la transferencia de pérdidas del ejercicio se realizará ajustando previamente el valor del instrumento de renta fija, de modo que el mismo figure en este momento por su coste amortizado. En nuestro ejemplo se habían reconocido previamente como pérdidas imputadas al patrimonio neto un importe de 488. Ese importe debe reconocerse en este momento como una transferencia de pérdidas reconocidas previamente en el patrimonio, incrementando el valor de la cuenta representativa de la inversión [«Valores representativos de deuda a largo plazo» (251)].

Código	Cuentas	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	488	
902	Transferencia de pérdidas de activos financieros disponibles para la venta		488

Una vez ajustado el valor de la inversión al coste amortizado, se procede en este momento a reconocer el deterioro de la inversión, por un importe de 1.800.

Código	Cuentas	Debe	Haber
696	Pérdidas por deterioro de valores de deuda a largo plazo	1.800	
297	Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo		1.800

Al cierre del ejercicio se deben regularizar las cuentas de ingresos y gastos, tanto de resultado como imputados de forma directa al patrimonio neto, que se han reconocido a lo largo del ejercicio. En nuestro ejemplo debemos regularizar la cuenta de transferencia de pérdidas reconocidas previamente en el patrimonio, dando de baja el ajuste que figuraba por ese concepto en el patrimonio neto de la entidad.

Código	Cuentas	Debe	Haber
902	Transferencia de pérdidas de activos financieros disponibles para la venta	488	

.../...

.../...

.../...

Código	Cuentas	Debe	Haber
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		488

La pérdida por deterioro debe regularizarse contra el resultado del ejercicio:

Código	Cuentas	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	1.800	
696	Pérdidas por deterioro de valores de deuda a largo plazo		1.800

El estado de ingresos y gastos reconocidos del ejercicio 20X2, quedaría de la siguiente manera:

Concepto	20X2	20X1
A) RESULTADO DE LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	(1.238)	522
INGRESOS Y GASTOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE AL PATRIMONIO NETO		
I. Por valoración de instrumentos financieros		
1. Activos financieros disponibles para la venta		(488)
(...)		
B) Total ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto		(488)
TRANSFERENCIAS A LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS		
VIII. Por valoración de instrumentos financieros		
1. Activos financieros disponibles para la venta	488	
(...)		
C) Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias (VI + VII + VIII + IX)	488	
TOTAL DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (A + B + C)	(750)	34

.../...

.../...

En el balance de la entidad ya no figurará importe alguno por los ajustes de valoración, al haberse transferido los mismos al resultado del ejercicio.

A) PATRIMONIO NETO	20X2	20X1
A-1) Fondos propios		
III. Reservas	522	
VII. Resultado del ejercicio	(1.238)	522
(...)		
A-2) Ajustes por cambios de valor		
I. Activos financieros disponibles para la venta	0	(488)

Reversión del deterioro en instrumentos de deuda

Los deterioros reconocidos en inversiones de deuda son reversibles, de modo que si se recupera la cotización del instrumento se darán de baja esas correcciones de valor contra el resultado del ejercicio.

«3. Deterioro del valor en activos financieros valorados a valor razonable con cambios en el patrimonio neto.

(...)

5. Si en ejercicios posteriores se incrementase el valor razonable, la corrección valorativa reconocida en ejercicios anteriores revertirá con abono a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio, salvo en el caso de los instrumentos de patrimonio, cuyo incremento de valor se contabilizará directamente en el patrimonio neto».

EJEMPLO 5. Reversión del deterioro en inversiones en instrumentos de deuda neto clasificadas como activos financieros disponibles para la venta

Partiendo de los datos del ejemplo anterior, suponemos que al comienzo del ejercicio 20X3 el valor de mercado del bono fuera de 8.250, y que en ese momento la entidad considera que se ha revertido el deterioro reconocido previamente.

.../...

.../...

Solución

Permite la norma reconocer una reversión del deterioro, cuando desaparezcan las causas que motivaron el reconocimiento del deterioro. En nuestro ejemplo, a comienzos del ejercicio siguiente parecen desaparecer las causas que motivaron el deterioro, ya que el valor de mercado del bono es de 8.250.

El valor del bono en libros, una vez reconocido el deterioro es de 6.250. La diferencia de valor en ese momento debe diferenciarse entre la reversión del deterioro previamente reconocido (por importe de 1.800) y el ajuste de valor que deba reconocerse contra patrimonio neto (por importe de 200)

31-12-20X2	
Valor contable	6.250
Valor razonable	8.250
Coste amortizado	8.050
Diferencia (reversión deterioro)	1.800
Diferencia (B.º de PN)	200

Por la reversión del deterioro, se debe dar de baja la cuenta correctora del deterioro contra el resultado del ejercicio:

Código	Cuentas	Debe	Haber
297	Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo	1.800	
296	Reversión del deterioro de valores de deuda a largo plazo		1.800

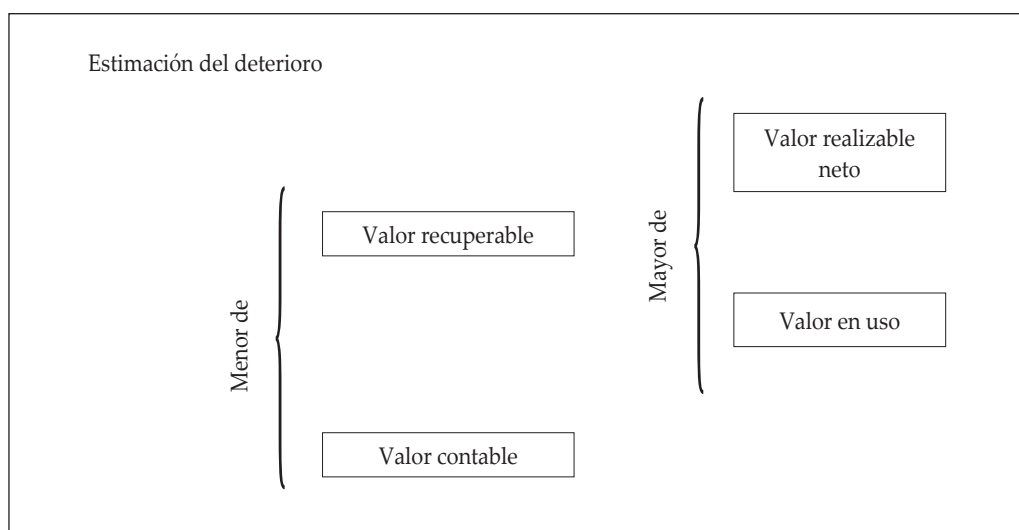
El resto de ajustes de valor deben reconocerse como ingreso imputado de forma directa al patrimonio de la entidad:

Código	Cuentas	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	200	
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		200

2. EMPRESAS DEL GRUPO

2.1. CRITERIO GENERAL

La Resolución aplica a las inversiones en empresas del grupo el criterio general, según el cual debe reconocerse como deterioro la diferencia entre el valor contable de la inversión y el valor recuperable del mismo. El valor recuperable será el mayor del valor neto realizable (valor razonable menos costes de venta) y el valor en uso (valor actual de los flujos de efectivo que espera obtener con la inversión).



«3. Deterioro del valor en activos financieros valorados al coste.

3.1 Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas.

1. Si existiese **evidencia objetiva** de que se ha incurrido en una pérdida por **deterioro** del valor en las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas, el **importe de la corrección valorativa será la diferencia entre su valor en libros y el importe recuperable**, entendido este como el **mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y el valor actual de los flujos de efectivo** futuros derivados de la inversión...»

Para facilitar la estimación del importe recuperable, permite la propia Resolución considerar como valor recuperable de las inversiones en empresas del grupo la participación en el valor de los activos netos de la entidad del grupo (a través de la consideración del patrimonio neto de la entidad, y de las plusvalías tácitas que existan en la fecha de valoración).

«3. Deterioro del valor en activos financieros valorados al coste.

(...)

3. **Salvo mejor evidencia** del importe recuperable de las inversiones, en la estimación del deterioro de esta clase de activos **se tomará en consideración el patrimonio neto de la empresa participada, corregido por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de la valoración (...).**

4. El método indirecto de **estimación a partir del patrimonio neto es útil en aquellos casos en que puede servir para demostrar un valor recuperable mínimo sin la necesidad de realizar un análisis más complejo** cuando de aquel se deduce que no hay deterioro».

EJEMPLO 6. Estimación del deterioro a través del método indirecto

Al cierre del ejercicio 20X1 se adquirió una inversión consistente en 2.500 acciones con derecho a voto de la sociedad El chalano, a un precio unitario de 2 euros/acción. El capital social de dicha entidad está compuesto por un total de 10.000 acciones, por lo que consideramos que en dicha fecha se reúnen las condiciones para considerar que se da una influencia significativa. Se estima en dicha fecha que el valor razonable de los bienes se corresponde con su valor contable. Los balances de situación de la entidad El chalano, al cierre del ejercicio 20X1 y 20X8, son los siguientes.

Se pide:

Justificar si la participación en la entidad se encuentra deteriorada.

Cuentas El chalano	El chalano	
	31-12-20X1	31-12-20X8
Inmovilizado material	12.500	20.000
Activo corriente	5.000	5.000
Bancos	2.500	2.000
Total activo	20.000	27.000
Capital social	10.000	10.000
Reservas	7.000	12.000
		.../...

.../...

.../...

Cuentas El chalano	El chalano	
	31-12-20X1	31-12-20X8
.../...		
Resultado del ejercicio	1.000	1.500
Deudas	2.000	3.500
Total pasivo	20.000	27.000

Solución

A la hora de analizar el deterioro de las participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas permite la norma una simplificación en la obtención del valor recuperable. Se evita de esa manera la necesidad de realizar estimaciones que pueden resultar complejas, como son el valor razonable de la participación en los casos en que no se cuenta un mercado activo de referencia, o la estimación de los dividendos o flujos de efectivo generados por la entidad futuros. Se recoge de esa manera en la Resolución, como una metodología simplificada de estimación del valor recuperable de la participación, el valor del patrimonio neto de la entidad, ajustado por las plusvalías a la fecha de valoración, entre las que se encontrarían el fondo de comercio.

Un primer paso para el cálculo del valor del patrimonio neto, ajustado con las plusvalías, sería la determinación del fondo de comercio reconocido en la adquisición de la influencia significativa en la entidad.

- Patrimonio neto adquirido 20X1 [$25\% \times (10.000 + 7.000 + 1.000)$] 4.500
- Plusvalías adquiridas ($25\% \times 0$) 0
- Coste de la adquisición 5.000
- Diferencia (fondo de comercio) 500

Al cierre del ejercicio 20X8, para analizar el eventual deterioro de la participación, se debería comparar el valor contable de la misma, con la participación en el patrimonio neto de la entidad, ajustado por plusvalías. En nuestro ejemplo, al ser superior la parte del patrimonio neto atribuida al valor contable de la participación, no será necesario calcular las plusvalías de la entidad, ni analizar si el fondo de comercio se encuentra deteriorado.

- Patrimonio neto atribuido 20X8 [$25\% \times (10.000 + 12.000 + 1.500)$] 5.875
- Valor contable 5.000

Se deben considerar todas las plusvalías que haya en la entidad del grupo al momento de la valoración, entre las que incluye la Resolución el fondo de comercio².

Esas plusvalías tácitas tributarán cuando se realicen, por lo que establece la Resolución que se debe considerar ese efecto fiscal, de modo que la plusvalía a considerar debe ser neta de cualquier efecto fiscal.

«4. Deterioro del valor en activos financieros valorados al coste.

(...)

Las **plusvalías a considerar**, en la medida en que el objetivo es estimar el importe recuperable de la inversión, también incluyen el **fondo de comercio** (que podría ser negativo), y **cualquier otra plusvalía tácita existente en el momento en que se realiza la valoración, netas del efecto impositivo**».

EJEMPLO 7. Plusvalías netas a la fecha de valoración

Se adquiere al cierre del ejercicio 20X1 el 100 % de la entidad Enladrillado por un importe de 28.200. Se consideró en ese momento que el terreno tenía un valor razonable de 16.000. Se sabe que el tipo impositivo de la entidad es del 30 %. Al cierre del ejercicio 20X2 se estima que el valor razonable del terreno ha caído hasta los 13.000.

Se pide:

Analice el deterioro al cierre del ejercicio 20X2.

	Enladrillado	
	31-12-20X1	31-12-20X2
Inmovilizado material	22.500	23.000
Terrenos	10.000	10.000
Bancos	2.000	2.500
Total activo	34.500	35.500

.../...

.../...

² Entendemos que se debe comprender esa referencia al fondo de comercio como el fondo de comercio que haya surgido en la adquisición de control, y que subsista en la fecha por no haberse deteriorado.

.../...

	Enladrillado	
	31-12-20X1	31-12-20X2
.../...		
Capital social	10.000	10.000
Reservas	12.500	14.000
Resultado del ejercicio	1.500	1.000
Deudas	10.500	10.500
Total pasivo	34.500	35.500

Solución

En el reconocimiento inicial de la inversión, la participación en empresas del grupo debe reconocerse por el coste de la misma.

Código	Cuentas	Debe	Haber
240	Participaciones a largo plazo en partes vinculadas	28.200	
572	Bancos		28.200

Deberíamos calcular en ese momento el fondo de comercio implícito en la adquisición, como diferencia entre el patrimonio neto más plusvalías netas de efecto fiscal, y coste de la adquisición.

- Patrimonio neto adquirido 20X1 (10.000 + 12.500 + 1.500) 24.000
- Plusvalías adquiridas 6.000
- Plusvalías adquiridas netas de efecto fiscal (70 % × 6.000) 4.200
- Patrimonio neto + plusvalías netas 28.200
- Coste de la adquisición 28.200
- Diferencia (fondo de comercio) 0

Al cierre del ejercicio 20X2 se debe analizar el deterioro de la inversión. Para facilitar la estimación del valor recuperable, permite la norma utilizar el valor del patrimonio neto, ajustado por el valor de las plusvalías a la fecha de valoración. En nuestro ejemplo, el patrimonio neto de la entidad se ha incrementado desde la adquisición (debido al resultado del ejercicio 20X2 de 1.000, si bien las plusvalías del terreno se han reducido.

.../...

.../...

• Patrimonio neto 20X2 (10.000 + 14.000 + 1.000)	25.000
• Plusvalías identificadas	3.000
• Plusvalías netas identificadas (70 % × 3.000)	2.100
• Patrimonio neto + Plusvalías netas	27.100
• Valor contable	28.200
• Diferencia (deterioro)	1.100

El efecto neto del incremento de patrimonio y la caída de las plusvalías será una pérdida por deterioro por un importe de 1.100. Se procede a reconocer esa pérdida, mediante una cuenta correctora de la inversión:

Código	Cuentas	Debe	Haber
696	Pérdidas por deterioro de participaciones a largo plazo	1.100	
293	Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en partes vinculadas		1.100

Si la moneda funcional de la sociedad del grupo es distinta al euro, para analizar el deterioro de la participación a partir del método indirecto, se debe contravalorar, tanto el patrimonio neto de la entidad, como las plusvalías identificadas, aplicando el tipo de cambio de cierre.

«2. Deterioro del valor en activos financieros valorados al coste.

(...)

Cuando la **moneda funcional de la empresa participada sea distinta del euro**, para obtener el importe recuperable por el método indirecto, **al patrimonio neto de la empresa participada**, calculado de acuerdo con los criterios del Plan General de Contabilidad y sus normas de desarrollo, **y las plusvalías tácitas existentes en la fecha de valoración, se les aplicará el tipo de cambio de cierre.»**

EJEMPLO 8. Moneda funcional distinta al euro

Al cierre del ejercicio 20X1 se constituye la entidad Bricked en Ohio cuyo objeto social será el desarrollo urbanístico. La moneda funcional de dicha entidad será el dólar. Se realiza

.../...

.../...

una aportación dineraria de 10.000, siendo el tipo de cambio de 1 euro/1 dólar. Al cierre del ejercicio 20X2 el tipo de cambio es de 1,2 euros/1 dólar. La información financiera de la entidad Bricked al cierre del ejercicio 20X1 y 20X2 es la siguiente.

	Bricked	
	31-12-20X1	31-12-20X2
Terrenos	10.000	10.000
Bancos	2.000	2.000
Total activo	12.000	12.000
Capital social	10.000	10.000
Resultado del ejercicio	0	-1.000
Deudas	2.000	3.000
Total pasivo	12.000	12.000

Solución

Se aprecia en las cuentas anuales al cierre del ejercicio 20X2 de la entidad Bricked que la evolución del patrimonio neto ha sido unas pérdidas de 1.000 dólares. Sin embargo esa caída del patrimonio neto de la entidad filial no dará lugar al reconocimiento de un deterioro, ya que esa caída de patrimonio neto se encuentra compensada por un incremento del tipo de cambio.

- Patrimonio neto atribuido $[100\% \times (10.000 - 1.000)]$ 9.000 \$
- Tipo de cambio 1,2 €/ \$
- Patrimonio neto contra-valorado en euros 10.800 €

Luego no se debe reconocer en nuestro ejemplo ninguna pérdida por deterioro.

Recoge la Resolución dos metodologías para la estimación del valor actual de los flujos de caja a obtener por las participaciones en empresas del grupo. La primera de las metodologías que se recoge es la obtención de los flujos a través de la recepción de los dividendos repartidos por la empresa del grupo en los siguientes ejercicios.

«3. Deterioro del valor en activos financieros valorados al coste.

3.1 Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas.

(...) **el valor actual de los flujos de efectivo** futuros derivados de la inversión, obtenido a partir de cualquiera de los siguientes **procedimientos**:

a) Mediante la estimación de los que se espera recibir como consecuencia del **reparto de dividendos realizado por la empresa participada y de la enajenación o baja en cuentas de la inversión** en la misma, o bien;».

EJEMPLO 9. Actualización de dividendos

A comienzos del ejercicio 20X1 se adquirió el 80 % de la entidad Ziansa, SA, que figura en libros por importe de 10.000. Al cierre del ejercicio 20X5 se analiza el deterioro de esa participación, para lo cual se considera que el dividendo a recibir el próximo año será de 800, creciendo en los siguientes ejercicios a un ritmo del 2 % anual. El tipo de interés adecuado al riesgo de la entidad es del 12 %.

Solución

El valor actual de los dividendos futuros se debe obtener como el valor de una renta perpetua equivalente al dividendo que se espera obtener (de 800 en el siguiente ejercicio, y creciendo en una progresión geométrica a razón del 2 % anual). Para actualizar esos dividendos se debe utilizar el tipo de interés adecuado al riesgo de la inversión.

El valor de una renta de perpetua de 800, creciendo en una progresión geométrica del 2 % anual, actualizado a un tipo de interés del 12 %, se obtiene a partir de la siguiente fórmula:

$$\text{Valor actual} = \frac{\text{Dividendo}}{(\text{Interés} - \text{Progresión})} = \frac{800}{(12\% - 2\%)} = 8.000$$

Por lo que el valor recuperable de la inversión es de 8.000. Al ser el valor contable en este momento de la misma de 10.000, se debe reconocer una corrección de deterioro, y una pérdida del ejercicio, por un importe de 2.000.

Código	Cuentas	Debe	Haber
696	Pérdidas por deterioro de participaciones a largo plazo	2.000	
293	Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en partes vinculadas		2.000

Otra de las metodologías que admite la Resolución, para calcular el valor recuperable de las participaciones en empresas del grupo, es la participación en los flujos de efectivo generados por la empresa participada.

«3. Deterioro del valor en activos financieros valorados al coste.

3.1 Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas.

(...) **el valor actual de los flujos de efectivo** futuros derivados de la inversión, obtenido a partir de cualquiera de los siguientes **procedimientos**:

(...)

b) mediante la **estimación de su participación en los flujos de efectivo que se espera sean generados por la empresa participada**, procedentes tanto de sus actividades ordinarias como de su enajenación o baja en cuentas».

Para calcular ese valor recuperable, debemos realizar un cálculo de valor recuperable similar al valor en uso de las unidades generadoras de flujos de efectivo. De modo que la entidad deberá realizar una proyección de los flujos de efectivo generados por la empresa participada, calcular una tasa de descuento adecuada al riesgo de la entidad, y con base en esas estimaciones, calcular un valor actual de los flujos de efectivo esperados. Entendemos que al igual que en el cálculo del valor en uso de las unidades generadoras de flujos de efectivo, las proyecciones de flujos de caja futuros deben abarcar un periodo máximo de cinco años, salvo que la entidad pueda justificar el uso de proyecciones por encima de ese periodo.

EJEMPLO 10. Participación en flujos de efectivo

Iberdrola:

El valor de mercado de la participación en Gamesa al 31 de diciembre de 2011 y 2010 asciende a 155.731 y 271.561 miles de euros, respectivamente. Dado que su cotización bursátil a 31 de diciembre de 2011 es inferior a su valor en libros, el grupo Iberdrola ha realizado un test de deterioro, basado en el plan estratégico 2011-2013 presentado por Gamesa a finales del ejercicio 2011, mediante el descuento de flujos de caja con fecha 31 de diciembre de 2011. Las principales hipótesis consideradas son las siguientes:

- La tasa de descuento (después de impuestos) utilizada ha sido el 9 %.
- El periodo de proyección de los flujos de caja es de 5 años.
- Para los flujos de caja correspondientes a periodos posteriores se ha considerado una tasa de crecimiento del 1,5 % en términos nominales.

.../...

.../...

Tras la realización de este test de deterioro, el grupo Iberdrola ha considerado necesario realizar un saneamiento de su participación en Gamesa por importe de 70.053 miles de euros, que han sido contabilizados con cargo al epígrafe «Resultado de sociedades por el método de participación-neto de impuesto» del estado consolidado del resultado del ejercicio 2011.

En el caso de las adquisiciones de participación en empresas del grupo por etapas, en las que se adquieren sucesivas participaciones hasta que se deba calificar la inversión como participación en empresas del grupo, pueden surgir ajustes de valoración imputados directamente en el patrimonio neto, si la inversión se calificó previamente como activo financiero disponible para la venta. Al igual que el PGC, establece la Resolución que esos ajustes de valoración deben mantenerse en el patrimonio neto de la entidad, sin que proceda la transferencia al resultado del ejercicio. Únicamente procederá reconocer esos ajustes como una transferencia al resultado del ejercicio cuando se produzca la baja por enajenación o deterioro de la inversión.

«3. Deterioro del valor en activos financieros valorados al coste.

3.1 Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas.

5. En el caso de que se hubiera producido una **inversión en la empresa, previa a su calificación como empresa del grupo**, multigrupo o asociada, y con anterioridad a esa calificación, **se hubieran realizado ajustes valorativos imputados directamente al patrimonio neto** derivados de tal inversión, **dichos ajustes se mantendrán tras la calificación hasta la enajenación o baja de la inversión**, momento en el que se registrarán en la cuenta de pérdidas y ganancias (...)»

EJEMPLO 11. Inversión clasificada previamente como activos financieros disponibles para la venta

A comienzos del ejercicio 20X1 se adquiere un 15 % de la sociedad Kus por un importe de 15.000. Se clasifica la inversión como activo financiero disponible para la venta. Al cierre del ejercicio 20X1 el valor razonable de dicha inversión se estima en 17.500. Convencidos de la buena marcha del negocio, adquirimos un 15 % adicional a lo largo del ejercicio 20X2, por un importe de 17.500 (valor razonable en esa fecha). Se cumplen a dicha fecha las condiciones para considerar que se da una influencia significativa sobre la sociedad Kus, por lo que calificamos la inversión como participación en empresas asociadas. Al cierre del ejercicio 20X2 el valor razonable de nuestra participación es de 37.500, estimándose que

.../...

.../...

los costes de venta son insignificantes. Se vende la participación durante el ejercicio 20X3 por un importe de 40.000.

Solución

Con la primera adquisición del 15 % de la sociedad no se dan las condiciones para poder considerar a la misma como una inversión en empresas del grupo. Se clasifica por la entidad la inversión como activo financiero disponible para la venta. El asiento en el reconocimiento inicial de la inversión será el siguiente:

Código	Cuentas	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	15.000	
572	Bancos		15.000

Al haberse clasificado la inversión en la cartera de activos financieros disponibles para la venta, se debe ajustar el valor de la misma al cierre del ejercicio para que figure en cuentas por su valor razonable. Por lo tanto, según los datos del enunciado, se debe reconocer un beneficio, imputado de forma directa al patrimonio, por importe de 2.500.

Código	Cuentas	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	2.500	
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		2.500

Ese beneficio se debe regularizar al cierre del ejercicio contra la cuenta de patrimonio neto de «Ajustes de valoración»:

Código	Cuentas	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	2.500	
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		2.500

En el ejercicio 20X2 se adquiere un 15 % adicional, por lo que la inversión ya se debe reconocer como participación en empresas asociadas, aplicando a partir de este momento las normas de valoración de participaciones en empresas del grupo que recoge el PGC.

.../...

.../...

El asiento por el reconocimiento de la nueva adquisición sería:

Código	Cuentas	Debe	Haber
2404	Participaciones a largo plazo en empresas asociadas ...	17.500	
572	Bancos		17.500

La participación previa, que figura en libros como inversión en activos financieros disponibles para la venta, se debe recalificar en este momento como participación en empresas asociadas.

Código	Cuentas	Debe	Haber
2404	Participaciones a largo plazo en empresas asociadas ...	17.500	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		17.500

Los ajustes de valoración reconocidos previamente en el patrimonio neto, por importe de 2.500, se deben mantener en este momento en el patrimonio. El criterio para la transferencia de los mismos al resultado será que la norma entienda que se han realizado a través de la venta o deterioro. Reclasificar la inversión a inversiones en empresas del grupo no es suficiente para entender que esos ajustes se han realizado, por lo que deben mantenerse en el patrimonio neto de la entidad, hasta que pueda entenderse como realizados (a través de la venta o deterioro).

Al cierre del ejercicio 20X2, al calificarse en ese momento la inversión de participaciones en empresas del grupo, no se reconoce ningún ajuste de valoración por la misma. Tampoco se tiene evidencia de deterioro, por lo que no reconoceremos ninguna pérdida por ese concepto.

En el ejercicio 20X3 se vende la participación por importe de 40.000. Se debe dar de baja la inversión, que figura en libros en este momento por un importe de 35.000, reconociendo un beneficio en la operación de 5.000.

Código	Cuentas	Debe	Haber
572	Bancos	40.000	
2404	Participaciones a largo plazo en empresas asociadas ...		35.000
766	Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda		5.000

.../...

.../...

Los ajustes de valor que se habían reconocido previamente, como un beneficio imputado al patrimonio neto, deben entenderse como realizados en este momento, por lo que se procede a reconocer contablemente la transferencia de beneficios imputados previamente en el patrimonio neto, a resultados del ejercicio.

Código	Cuentas	Debe	Haber
802	Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta	2.500	
7632	Beneficios de disponibles para la venta		2.500

Al cierre del ejercicio debemos regularizar las cuentas de ingresos y gastos reconocidos a lo largo del ejercicio, tanto aquellos reconocidos en resultado, como los imputados de forma directa al patrimonio neto de la entidad. El beneficio reconocido en la operación en resultados del ejercicio será de 7.500.

Código	Cuentas	Debe	Haber
7632	Beneficios de disponibles para la venta	2.500	
766	Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda	5.000	
129	Resultado del ejercicio		7.500

La transferencia de beneficios debe regularizarse al cierre del ejercicio, dando de baja la cuenta de ajuste de valoración que figuraba en el patrimonio neto de la entidad hasta este momento.

Código	Cuentas	Debe	Haber
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	2.500	
802	Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta		2.500

El estado de ingresos y gastos reconocidos del ejercicio 20X3 quedará de la siguiente forma:

Concepto	20X3
A) RESULTADO DE LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	7.500
INGRESOS Y GASTOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE AL PATRIMONIO NETO	

.../...

.../...

.../...

Concepto	20X3
.../...	
I. Por valoración de instrumentos financieros	
1. Activos financieros disponibles para la venta	
(...)	
B) Total ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto	
TRANSFERENCIAS A LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	
VIII. Por valoración de instrumentos financieros	
1. Activos financieros disponibles para la venta	(2.500)
(...)	
C) Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias (VI + VII + VIII + IX)	(2.500)
TOTAL DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (A + B + C)	5.000

Cuando deba procederse a reconocer un deterioro en una participación en empresas del grupo, en el caso de que previamente se haya reconocido un ajuste de valoración positivo contra el patrimonio neto por una participación previa en dicha sociedad, el deterioro se reconocerá contra esa partida de patrimonio neto, y únicamente cuando el deterioro exceda el ajuste de valoración previo procederá reconocer un deterioro contra el resultado del ejercicio.

«3. Deterioro del valor en activos financieros valorados al coste.

3.1 Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas.

(...)

a) **En el caso de ajustes valorativos previos por aumentos de valor, las correcciones valorativas por deterioro se registrarán contra la partida del patrimonio neto que recoja los ajustes valorativos previamente practicados hasta el importe de los mismos y el exceso, en su caso, se registrará en la cuenta de pérdidas y ganancias. La corrección valorativa por deterioro imputada directamente en el patrimonio neto no revertirá».**

EJEMPLO 12. Deterioro de inversión con ajustes de valor por plusvalías en patrimonio neto

Siguiendo con los datos del ejemplo anterior, suponiendo que la inversión no se vende en el ejercicio 20X3, sino que se mantiene en libros, estimando un importe recuperable de la misma de 27.500.

Solución

Se debe analizar el deterioro de la inversión, comparando el valor contable de la misma con el importe recuperable. El valor contable en esa fecha es de 35.000, mientras que el importe recuperable estimado es de 27.500, luego la diferencia debe reconocerse como un deterioro, por importe de 7.500.

31-12-20X3	
Valor contable	35.000
Valor recuperable	27.500
Diferencia (deterioro)	7.500

Establece la Resolución que en ese deterioro identificado de 7.500 deben diferenciarse dos efectos. La parte de deterioro que se corresponda con ajustes de valoración positivos, reconocidos previamente como beneficios imputados al patrimonio, no se debe reconocer contra resultados del ejercicio, sino que se reconocerá ese deterioro en el patrimonio de la entidad. Procedemos, por tanto, a ajustar el valor de la inversión por importe de 2.500, contra una cuenta de deterioro de participaciones en empresas asociadas, imputado de forma directa en el patrimonio de la entidad.

Código	Cuentas	Debe	Haber
892	Deterioro de participaciones en el patrimonio, empresas asociadas	2.500	
2404	Participaciones a largo plazo en empresas asociadas ...		2.500

El resto del deterioro debe reconocerse como una pérdida por deterioro en el resultado del ejercicio, por un importe de 5.000.

Código	Cuentas	Debe	Haber
696	Pérdidas por deterioro de participaciones a largo plazo	5.000	
			.../...

.../...

.../...

Código	Cuentas	Debe	Haber
293	Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en partes vinculadas		5.000

El estado de ingresos y gastos reconocidos de este ejercicio sería el siguiente:

Concepto	20X3
A) RESULTADO DE LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	(5.000)
INGRESOS Y GASTOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE AL PATRIMONIO NETO	
I. Por valoración de instrumentos financieros	
1. Activos financieros disponibles para la venta	(2.500)
(...)	
B) Total ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto	(2.500)
TRANSFERENCIAS A LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	
VIII. Por valoración de instrumentos financieros	
1. Activos financieros disponibles para la venta	
(...)	
C) Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias (VI + VII + VIII + IX)	
TOTAL DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (A + B + C)	(7.500)

Únicamente serán reversibles los deterioros de participaciones en empresas del grupo que se hayan reconocido contra la cuenta de resultados del ejercicio. Aquellos deterioros que se hayan reconocido contra el patrimonio neto no podrán revertirse en ejercicios posteriores.

«3. Deterioro del valor en activos financieros valorados al coste.

3.1 Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas.

(...)

La corrección valorativa por deterioro imputada directamente en el patrimonio neto no revertirá.»

EJEMPLO 13. Reversión de deterioros reconocidos en patrimonio neto

Partiendo de los datos del ejercicio anterior, suponiendo que se revierte el deterioro reconocido en el ejercicio 20X3, siendo el importe recuperable de la inversión al cierre del ejercicio 20X4 de 42.500.

Solución

Establece la Resolución que los deterioros reconocidos contra patrimonio neto (debidos a ajustes de valoración previos a la calificación de la inversión como participaciones en empresas del grupo) no podrán revertir. En nuestro ejemplo, el único componente de deterioro que puede revertir es la pérdida reconocida en el ejercicio previo, por importe de 5.000. El deterioro reconocido contra el patrimonio neto, por importe de 2.500, en el ejercicio previo no se podrá revertir, a pesar de que el valor recuperable sea en este momento superior a los 37.500 por lo que figuraba previamente la inversión en empresas del grupo.

Código	Cuentas	Debe	Haber
293	Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en partes vinculadas	5.000	
796	Reversión del deterioro de participaciones		5.000

De haberse reconocido, con carácter previo a la calificación de la inversión como una inversión en empresas del grupo, ajustes de valoración negativos, que figurarán en el balance de la entidad como un patrimonio con signo negativo, se podrá revertir esa corrección valorativa cuando el importe recuperable de la inversión sea superior a su valor contable.

«3.1 Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas.

(...)

b) En el caso de **ajustes valorativos previos por reducciones de valor**, cuando posteriormente el **importe recuperable sea superior al valor contable** de las inversiones, este último **se incrementará, hasta el límite de la indicada reducción de valor, contra la partida que haya recogido los ajustes valorativos previos** y a partir de ese momento el **nuevo importe surgido se considerará coste de la inversión**. Sin embargo, cuando exis-

ta una evidencia objetiva de deterioro en el valor de la inversión, las pérdidas acumuladas directamente en el patrimonio neto se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias».

EJEMPLO 14. Deterioro de inversión con ajustes de valor por minusvalías en patrimonio neto

A comienzos del ejercicio 20X1 se adquiere un 15 % de la naviera El cascarón por un importe de 15.000. Se clasifica la inversión como activo financiero disponible para la venta. Al cierre del ejercicio 20X1 el valor razonable de dicha inversión era de 12.500. Convenidos de que la marcha del negocio no justifica esa caída de valor a lo largo del ejercicio 20X2 adquirimos un 15 % adicional de la sociedad por un importe de 12.500. Tratamiento contable en los siguientes supuestos:

- Se vende la participación durante el ejercicio 20X3 por un importe de 20.000.
- Al cierre del ejercicio 20X3 el valor recuperable de la inversión es de 30.000.
- Al cierre del ejercicio 20X3 el valor recuperable de la inversión es de 15.000.

Solución

En la primera adquisición no se dan las condiciones necesarias para poder calificar la inversión como participación en empresas del grupo, por lo que se clasifica la inversión como disponible para la venta. El asiento de reconocimiento inicial de la inversión será el siguiente:

Código	Cuentas	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	15.000	
572	Bancos		15.000

Al cierre del ejercicio se debe ajustar el valor de la inversión a su valor razonable, para lo cual se reconocerá una pérdida imputada al patrimonio neto por importe de 2.500.

Código	Cuentas	Debe	Haber
800	Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta	2.500	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		2.500

Esa pérdida imputada al patrimonio neto se debe regularizar al cierre del ejercicio contra la cuenta de patrimonio neto de ajustes de valoración de activos financieros disponibles para la venta.

.../...

.../...

Código	Cuentas	Debe	Haber
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	2.500	
800	Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta		2.500

En la segunda adquisición ya se dan las condiciones para poder calificar la inversión como participación, por lo que se debe calificar la nueva inversión adquirida como participaciones en empresas asociadas (ya que se ostenta una inversión representativa de más del 20 % de los derechos de voto).

Código	Cuentas	Debe	Haber
2404	Participaciones a largo plazo en empresas asociadas ...	12.500	
572	Bancos		12.500

La inversión previa se debe reclasificar de la cartera de activos financieros disponibles para la venta a la de participaciones en empresas del grupo.

Código	Cuentas	Debe	Haber
2404	Participaciones a largo plazo en empresas asociadas ...	12.500	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		12.500

Los ajustes de valoración reconocidos hasta este momento, como un ajuste de valoración en patrimonio con signo negativo, por 2.500, no se deben transferir al resultado del ejercicio.

a) Se vende la participación durante el ejercicio 20X3 por un importe de 20.000.

Al venderse la participación se debe dar de baja la misma por el valor en libros, de 25.000, reconociendo en este momento una pérdida en participaciones en partes vinculadas.

Código	Cuentas	Debe	Haber
572	Bancos	20.000	
673	Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas	5.000	
2404	Participaciones a largo plazo en empresas asociadas ...		25.000

.../...

.../...

Los ajustes de valor, que figuran en este momento en patrimonio por un importe de 2.500, deben transferirse al resultado del ejercicio, reconociendo una pérdida de disponible para la venta por importe de 2.500.

Código	Cuentas	Debe	Haber
6632	Pérdidas de disponibles para la venta	2.500	
902	Transferencia de pérdidas en activos financieros disponibles para la venta		2.500

Al cierre del ejercicio deben regularizarse las cuentas de pérdidas reconocidas por la inversión, siendo el impacto en resultados una pérdida de 7.500.

Código	Cuentas	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	7.500	
673	Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas		5.000
6632	Pérdidas de disponibles para la venta		2.500

La cuenta de transferencias de pérdidas también debe regularizarse, dando de baja en este momento el ajuste de valoración que figuraba en el patrimonio neto de la entidad, por un importe de 2.500.

Código	Cuentas	Debe	Haber
902	Transferencia de pérdidas en activos financieros disponibles para la venta	2.500	
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		2.500

b) Al cierre del ejercicio 20X3 el valor recuperable de la inversión es de 30.000.

Al haberse recuperado la caída de valor que habíamos reconocido previamente como una pérdida imputada de forma directa al patrimonio neto, se debe ajustar el valor de la inversión, incrementando el valor de la misma en 2.500, contra una cuenta de beneficio imputado de forma directa al patrimonio de la entidad [el PGC recoge a tal efecto la cuenta «Recuperación de ajustes valorativos negativos previos, empresas asociadas» (992)].

.../...

.../...

Código	Cuentas	Debe	Haber
2404	Participaciones a largo plazo en empresas asociadas ...	2.500	
992	Recuperación de ajustes valorativos negativos previos, empresas asociadas		2.500

Al cierre del ejercicio, esa cuenta de beneficio imputada al patrimonio neto debe regularizarse, dando de baja el ajuste de valoración que figuraba hasta ese momento, con signo negativo por importe de 2.500, en el patrimonio neto de la entidad.

Código	Cuentas	Debe	Haber
992	Recuperación de ajustes valorativos negativos previos, empresas asociadas	2.500	
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		2.500

El estado de ingresos y gastos reconocidos de la entidad será el siguiente:

Concepto	20X3
A) RESULTADO DE LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	0
INGRESOS Y GASTOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE AL PATRIMONIO NETO	
I. Por valoración de instrumentos financieros	
1. Activos financieros disponibles para la venta	2.500
(...)	
B) Total ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto	
TRANSFERENCIAS A LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	
VIII. Por valoración de instrumentos financieros	
1. Activos financieros disponibles para la venta	
(...)	
C) Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias (VI + VII + VIII + IX)	
TOTAL DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (A + B + C)	2.500

.../...

.../...

c) Al cierre del ejercicio 20X3 el valor recuperable de la inversión es de 15.000.

En este momento se debe entender que la inversión se encuentra deteriorada, por lo que reconoceremos los ajustes de valoración, que se habían reconocido previamente como pérdidas imputadas en el patrimonio neto, como una pérdida en el resultado del ejercicio. El asiento por la transferencia de pérdidas reconocidas previamente en el patrimonio al resultado del ejercicio será el siguiente:

Código	Cuentas	Debe	Haber
696	Pérdidas por deterioro de participaciones a largo plazo	2.500	
994	Transferencias por deterioro de ajustes valorativos negativos previos, empresas asociadas		2.500

Al ser el importe recuperable en este momento de la inversión de 15.000, se debe reconocer un deterioro para ajustar el valor contable en este momento (de 25.000) al valor recuperable. El asiento para reconocer esa corrección de valor, y la pérdida por deterioro, por valor de 10.000, será el siguiente:

Código	Cuentas	Debe	Haber
696	Pérdidas por deterioro de participaciones a largo plazo	10.000	
293	Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en partes vinculadas		10.000

Aclara la Resolución que, en el caso de que una sociedad del grupo lleve a cabo una reducción de capital para compensar pérdidas de ejercicios previos, dicha operación no tendrá ningún efecto contable en la sociedad inversora. No se debe, por tanto, dar de baja la corrección valorativa que figure en esta fecha por dicha inversión, ni minorar el precio de adquisición de la inversión.

«3.1 Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas.

(...)

6. Si la empresa participada acordase una **reducción de capital para compensar pérdidas, y un simultáneo aumento de capital, el inversor no dará de baja la corrección valorativa que, en su caso, hubiera contabilizado**, sin que proceda por tanto minorar el precio de adquisición de la inversión, salvo que la situación de la sociedad participada arroja dudas sustanciales respecto a la aplicación del principio

de empresa en funcionamiento, o cuando surja una diferencia entre el porcentaje que se poseía antes y después de la operación societaria.»

EJEMPLO 15. Reducción de capital para compensar pérdidas

Al cierre del ejercicio 20X1 se constituye la sociedad Failure, con un capital social de 10.000 íntegramente desembolsado. Nuestra entidad suscribe el 100 % de las acciones, aportando esa cantidad de 10.000. A lo largo de los ejercicios la entidad Failure ha ido arrastrando pérdidas, por lo que el patrimonio neto a esta fecha es inferior al capital social. Para volver a una situación de equilibrio la sociedad Failure decide reducir capital para compensar todas las pérdidas acumuladas. Nuestra entidad ha valorado la participación mediante el método indirecto de estimación a través del patrimonio neto.

Se pide:

Reconocimiento de la operación en ambas sociedades.

	Failure	
	31-12-20X1	31-12-20X8
Inmovilizado material	8.000	6.000
Activo corriente	2.500	1.500
Bancos	1.000	500
Total activo	11.500	8.000
Capital social	10.000	10.000
Resultados negativos ejercicios anteriores	0	-3.000
Resultado del ejercicio	0	-500
Deudas	1.500	1.500
Total pasivo	11.500	8.000

Solución

Comenzaremos la solución del ejercicio por la sociedad Failure. Al acordarse la reducción de capital, para compensar las pérdidas, por un importe de 3.500, debe realizar el siguiente asiento:

.../...

.../...

Código	Cuentas	Debe	Haber
100	Capital social	3.500	
121	Resultados negativos ejercicios anteriores		3.000
129	Resultado del ejercicio		500

Nuestra sociedad debió reconocer la inversión en empresas del grupo, en la adquisición de la participación, por un importe de 10.000.

Código	Cuentas	Debe	Haber
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo	10.000	
572	Bancos		10.000

A lo largo de los ejercicios siguientes a la adquisición se habrán ido reconociendo pérdidas por esa inversión, al ser el valor recuperable (calculado mediante la estimación indirecta del patrimonio neto de la entidad dependiente) inferior al valor contable de la misma.

Código	Cuentas	Debe	Haber
696	Pérdidas por deterioro de participaciones largo plazo ...	–	
2933	Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en empresas del grupo		–

El total de pérdidas reconocidas hasta este momento será de 3.500 (en sintonía con la disminución del patrimonio neto experimentada por la empresa del grupo por resultados negativos del ejercicio actual y ejercicios previos).

La reducción de capital social en la sociedad dependiente no tendrá un reflejo en la sociedad inversora, que no dará de baja la cuenta de corrección por deterioro, ni ajustará el valor de la inversión.

APLICACIÓN PRÁCTICA DE LAS CONSULTAS DEL ICAC

Juan del Busto Méndez

Profesor del CEF

BOICAC núm. 89, marzo 2012. Consulta 3. Instrumentos financieros. NRV 9.^a. Sobre el tratamiento contable del derecho de separación del socio regulado en el artículo 348 bis del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

SUMARIO:

Sobre el tratamiento contable del derecho de separación del socio regulado en el artículo 348 bis del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.

Respuesta:

El artículo 348 bis del TRLSC regula el derecho de separación del socio en caso de falta de distribución de dividendos, en los siguientes términos:

«1. A partir del quinto ejercicio a contar desde la inscripción en el Registro Mercantil de la sociedad, el socio que hubiera votado a favor de la distribución de los beneficios sociales tendrá derecho de separación en el caso de que la junta general no acordara la distribución como dividendo de, al menos, un tercio de los beneficios propios de la explotación del objeto social obtenidos durante el ejercicio anterior, que sean legalmente repartibles.

2. El plazo para el ejercicio del derecho de separación será de un mes a contar desde la fecha en que se hubiera celebrado la junta general ordinaria de socios.

3. Lo dispuesto en este artículo no será de aplicación a las sociedades cotizadas.»

A la vista de este precepto se pregunta si la ley está imponiendo una obligación de reparto de dividendos en relación con las acciones de los minoritarios y las implicaciones contables que esta circunstancia tendría.

El derecho de separación que le asiste al socio al amparo del artículo 348 bis del TRLSC, desde un punto de vista económico, se configura como una opción de rescate de la inversión que solo nace si se cumplen los requisitos previstos por la ley. De lo anterior no cabe inferir que el reparto de dividendos sea obligatorio, sino más bien que ante la falta de reparto nace el derecho de los accionistas a solicitar el reembolso de su participación. Por ello, en todo caso, la aplicación del resultado sigue siendo discrecional y, en consecuencia, seguirá contabilizándose empleando como contrapartida una cuenta de reservas.

Una vez aclarada esta cuestión, resta pronunciarse sobre el tratamiento contable del derecho de separación, en sentido estricto. En particular, si ante la existencia de una eventual obligación de reembolso condicionada o contingente, la sociedad debe registrar un pasivo, en qué momento y por qué importe.

De acuerdo con el artículo 34.2 del Código de Comercio las cuentas anuales deben redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales. A tal efecto, en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no solo a su forma jurídica. Adicionalmente, la norma de registro y valoración (NRV) 9.^a «Instrumentos financieros», apartado 3, dispone:

«Los instrumentos financieros emitidos, incurridos o asumidos se clasificarán como pasivos financieros, en su totalidad o en una de sus partes, siempre que de acuerdo con su realidad económica supongan para la empresa una obligación contractual, directa o indirecta, de entregar efectivo u otro activo financiero, o de intercambiar activos o pasivos financieros con terceros en condiciones potencialmente desfavorables, tal como un instrumento financiero que prevea su recompra obligatoria por parte del emisor, o que otorgue al tenedor el derecho a exigir al emisor su rescate en una fecha y por un importe determinado o determinable, o a recibir una remuneración predeterminada siempre que haya beneficios distribuibles. En particular, determinadas acciones rescatables y acciones o participaciones sin voto.»

Es decir, a raíz de la entrada en vigor del nuevo PGC el tratamiento contable de los instrumentos financieros se asienta en el concepto de «obligación contractual». Si la empresa emite un instrumento, en el caso que nos ocupa acciones o participaciones, y no tiene un derecho incondicional a evitar la salida de flujos de efectivo, el PGC califica ese instrumento, en todo o en parte, como un pasivo.

En este contexto normativo, para poder otorgar un adecuado tratamiento contable al derecho de separación sobre el que versa la consulta, la cuestión a dilucidar es si la sociedad tiene un derecho incondicional a evitar la salida de flujos de efectivo. Pues bien, en la medida en que el derecho de separación solo nace cuando, cumpliéndose los requisitos previstos por la ley, el socio se dirige a la sociedad en tiempo y forma, hasta ese momento el «derecho» del socio reco-

nocido en el artículo 348 bis es una pura y simple expectativa de derechos sin sustancia jurídica equiparable a la de un verdadero derecho de crédito y, en consecuencia, no puede concluirse que origine desde un punto de vista contable el reconocimiento de un pasivo.

Sin perjuicio de lo anterior, en la memoria de las cuentas anuales se deberá facilitar toda la información significativa sobre el tema objeto de consulta de forma que aquellas, en su conjunto, muestren la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa. En particular, se incluirá información sobre los dividendos distribuidos en los últimos cinco ejercicios, o en caso de que no se hubiesen repartido, el número de socios que hubiesen votado en contra de la propuesta de aplicación.

EJEMPLO

La sociedad La Agarrá, SA está compuesta por un total de 10.000 acciones, con un valor nominal de 1 euro/acción. En este momento las acciones de la sociedad tienen un valor razonable que se corresponde con su valor teórico de 2,5 euros/acción. En el ejercicio anterior el resultado del ejercicio fue de 5.000. En la junta general se acuerda no repartir dividendo en este ejercicio con cargo a resultados del ejercicio anterior. Las votaciones de cada uno de los socios son las siguientes:

Socio	Número de acciones	Votación sobre reparto de dividendo
Señor Méndez	4.500	En contra
Señora Fernández	2.500	En contra
Señor López	2.000	A favor
Señor Alonso	1.000	A favor
Total	10.000	

En este momento el señor Alonso solicita el derecho de separación que le concede la Ley de Sociedades de Capital, por no haberse distribuido dividendo alguno.

Solución

En nuestro ejemplo se dan las condiciones que establece la ley de sociedades de, capital para permitir al socio ejercer el derecho de separación en causa de falta de distribución del dividendo:

.../...

.../...

- a) La sociedad no ha acordado la distribución del dividendo de, al menos, un tercio de los beneficios propios de la explotación del objeto social obtenidos durante el ejercicio anterior, que sean legalmente repartibles.
- b) El socio haya votado a favor del reparto del dividendo.

En nuestro caso, dos socios reúnen esas condiciones: tanto el señor López como el señor Alonso han votado en la junta general de socios a favor del reparto del dividendo. A pesar de ello, el acuerdo social ha sido no repartir dividendo alguno en este ejercicio, por lo que ambos reúnen las condiciones que establece la Ley de Sociedades de Capital para solicitar el derecho de separación.

Aclara la consulta que, a pesar de que a los socios les reconozca la ley la capacidad de solicitar ese derecho de separación, el mero hecho de haber votado en la junta general a favor del reparto del dividendo no es suficiente para considerar que la empresa tiene una obligación, y reconocer, por lo tanto, un pasivo.

Considera la consulta que la ley únicamente reconoce una expectativa de derechos, no pudiendo equiparse a un derecho de crédito. Para entender que nace ese derecho será necesario, además de que se reúnan las condiciones que establece la norma (falta de distribución del dividendo y voto a favor de esa distribución) que el socio se dirija en tiempo y forma a la sociedad para solicitar ese derecho de separación.

En nuestro ejemplo únicamente solicita el derecho de separación el señor Alonso, por lo que debe reconocerse un pasivo financiero por la obligación de la sociedad de recompra de su participación. El tratamiento contable de los compromisos de compra sobre obligaciones propias se regula en la Consulta 2 del BOICAC 86 (NFC041607). Según dicha consulta se debe reconocer un pasivo por el valor razonable, empleando como contrapartida una cuenta de patrimonio neto correctora. La propia consulta, ante la falta de cuenta apropiada en el plan de cuentas que recoge el PGC, propone emplear la cuenta 107, «Compromisos de adquisición de acciones propias».

Código	Cuentas	Debe	Haber
107	Compromisos de adquisición de acciones propias	2.500	
-	Obligación de recompra de acciones propias		2.500

A pesar de que el señor López también votó a favor del reparto de dividendo, no solicitó el derecho de separación que contempla la ley, por lo que no debe reconocerse ningún pasivo por la sociedad.

Una vez se produzca la recompra de las acciones, se debe dar de baja la cuenta de pasivo reconocida, por esa obligación asumida con los socios.

.../...

.../...

Código	Cuentas	Debe	Haber
-	Obligación de recompra de acciones propias	2.500	
572	Bancos		2.500

En este momento se deben reconocer las acciones adquiridas como acciones propias, dando de baja la cuenta de patrimonio neto de «Compromisos de adquisición de acciones propias (107)» que habíamos reconocido previamente.

Código	Cuentas	Debe	Haber
-	Acciones propias	2.500	
107	Compromisos de adquisición de acciones propias		2.500

Juan del Busto Méndez

Profesor del CEF

BOICAC núm. 96, diciembre 2013. Consulta 2. Importe recibido por una sociedad dominante de una sociedad dependiente. Tratamiento como ingreso o como recuperación de la inversión. NRV 9.^a

SUMARIO:

Sobre el tratamiento contable de la condonación de un crédito concedido por una sociedad dependiente, al cien por cien, a la sociedad dominante, y su calificación en la sociedad dominante como ingreso o recuperación de la inversión.

Respuesta:

El registro contable de las operaciones debe realizarse atendiendo al fondo económico y jurídico que subyace en las mismas, con independencia de la forma empleada para instrumentarlas, una vez analizados en su conjunto todos los antecedentes y circunstancias de aquellas, cuya valoración es responsabilidad de los administradores y, en su caso, de los auditores de la sociedad. En este sentido, el artículo 34.2 del Código de Comercio establece que en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no solo a su forma jurídica. En particular, en las operaciones entre empresas del grupo, la ausencia de intereses contrapuestos requiere extremar la cautela en dicho análisis para evitar que una sucesión de negocios jurídicos y su correspondiente registro contable pudiera ser el medio empleado para contravenir normas imperativas reguladoras de las sociedades de capital. Una vez hecha esta precisión, en relación con la cuestión planteada cabe señalar que este Instituto ya se pronunció en la Consulta 4 publicada en su Boletín (BOICAC) n.º 79, de septiembre de 2009 (NFC035413), sobre el tratamiento

contable de la condonación de un crédito por una sociedad dependiente a la sociedad dominante, estableciendo que la sociedad dominante cancelará la deuda con abono a una cuenta representativa del fondo económico de la operación, que podrá ser la distribución de un resultado o la recuperación de la inversión en función de cuál haya sido la evolución de los fondos propios de la sociedad dependiente desde la fecha de adquisición. Por su parte, la sociedad dependiente dará de baja el derecho de crédito con cargo a una cuenta de reservas. La presente consulta se centra en esta última cuestión: la determinación de si, para el caso concreto de la sociedad dominante, nos encontramos ante una distribución de resultados o ante una recuperación de la inversión. Según se desprende del texto de la consulta, la entidad dependiente se creó mediante la aportación de una rama de actividad de la matriz, consistente en un conjunto de edificios en alquiler, contra una partida representativa de capital y otra de prima de emisión o asunción; realizándose dicha aportación a valor contable. Por otro lado, la filial, acogida al régimen especial de arrendamiento de viviendas del impuesto sobre sociedades, ha venido repartiendo beneficios mediante dividendos, a la vez que ha constituido una reserva voluntaria: «Reserva voluntaria procedente de beneficios bonificados». Para determinar en este caso concreto si la condonación del crédito tiene como realidad económica de fondo la distribución de resultados o la recuperación de la inversión, es preciso determinar si en el momento de la condonación del crédito existían reservas procedentes de beneficios no distribuidos por importe superior al valor del crédito. En la medida en que dichas reservas existan nos encontraremos con una distribución de resultados, con independencia de que la filial cuente con una prima de asunción con la que dar de baja el crédito concedido. A esta misma conclusión se podría llegar, razonando a contrario sensu, por directa aplicación de la norma de registro y valoración 9.^a «Instrumentos financieros» del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en cuyo apartado 2.8 se indica: «(...), si los dividendos distribuidos proceden inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición porque se hayan distribuido importes superiores a los beneficios generados por la participada desde la adquisición, no se reconocerán como ingresos, y minorarán el valor contable de la inversión». En definitiva y como conclusión, desde una perspectiva estrictamente contable, y sobre la base de la prevalencia del fondo, jurídico y económico, de las operaciones regulada en el artículo 34.2 del Código de Comercio, la opinión de este Instituto es que cualquier operación de reparto de reservas se calificará como de «distribución de beneficios» y, en consecuencia, originará un resultado en el socio, siempre y cuando, desde la fecha de adquisición, la participada haya generado beneficios por un importe superior a los fondos propios que se distribuyen, al margen de cuál sea el origen de las reservas que la sociedad dependiente emplea para tal fin.

EJEMPLO 1

La entidad Divi constituye a comienzos del ejercicio X1 la sociedad filial Dend, suscribiendo el 100 % de capital social de la entidad (representado por un importe de 10.000), mediante

.../...

.../...

una aportación dineraria de 10.000. A lo largo del ejercicio X9 se concedió un crédito de la sociedad filial Dend a la sociedad matriz en condiciones de mercado, que figura al cierre del ejercicio en libros por un importe de 12.500. A comienzos del ejercicio X10 se condona el crédito por parte de la sociedad filial a la sociedad matriz. La información financiera de la sociedad filial Dend, al cierre del ejercicio X9 es la que aparece a continuación:

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Maquinaria	15.000	Capital social	15.000
Existencias	7.500	Reservas	7.500
Créditos a largo plazo a empresas del grupo	12.500	Resultado del ejercicio	12.500
Bancos	2.500	Proveedores	2.500
Total	37.500	Total	37.500

Se pide:

Tratamiento de la operación en cuentas anuales de ambas sociedades.

Solución

El tratamiento contable de la condonación de un crédito entre empresas del grupo se recoge ya en la Consulta 4 del BOICAC 79 (NFC035413). Considera dicha consulta que la operación de condonación de un crédito por parte de la sociedad dependiente a la entidad matriz debe asimilarse a un reparto de dividendo. Por lo que la entidad dependiente debe dar de baja el mismo contra reservas. En la condonación del préstamo la entidad matriz debe proceder a dar de baja la deuda que figuraba en libros, por el préstamo recibido de la entidad filial, reconociendo un beneficio por una distribución de un resultado o una disminución de la inversión en función del fondo económico de la operación.

Aclara la Consulta 2 del BOICAC 96 (NFC049789) que nos ocupa que el fondo económico de la operación se trata de una distribución de resultado o de una recuperación de la inversión, en función de la relación entre el incremento de los fondos propios que se distribuyen y los resultados generados desde la fecha de adquisición. En el caso de que el valor de los fondos propios distribuidos sea inferior a los beneficios generados desde la adquisición, se considera que esa distribución debe reconocerse como un resultado del ejercicio para la sociedad dependiente, al asimilarse a un reparto de dividendos.

.../...

.../...

Sociedad filial (Dend)

La sociedad filial, en la condonación del crédito concedido a la sociedad matriz, debe dar de baja el activo financiero, que figuraba en cuentas anuales por un importe de 12.500, contra la cuenta de reservas voluntarias por el mismo importe.

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	12.500	
2423	Créditos a largo plazo a empresas del grupo		12.500

Sociedad matriz (Divi)

La sociedad matriz debe dar de baja en este momento el préstamo reconocido en balance, recibido de empresas del grupo. Al considerarse que los fondos propios distribuidos se corresponden con beneficios reconocidos desde la fecha de adquisición, la consulta considera que el fondo económico de dicha operación es una distribución de resultados. Se debe, por lo tanto, reconocer la baja del préstamo recibido contra una cuenta de ingreso por participación en instrumentos de patrimonio de empresas del grupo.

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
1633	Otras deudas a largo plazo, empresas del grupo	12.500	
7600	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio, empresas del grupo		12.500

EJEMPLO 2

La entidad Devo adquirió al cierre del ejercicio X3 el 100 % de las acciones de la sociedad Lución por un importe de 50.000. No se identificó en esa fecha ninguna plusvalía en los elementos que conforman el patrimonio de la sociedad. A lo largo del ejercicio X9 la sociedad filial concedió a la sociedad matriz un crédito, en condiciones de mercado, que figuraba al cierre del ejercicio X9 en libros de la sociedad por un importe de 25.000. A comienzos del ejercicio X10 la sociedad filial condonó el crédito a la sociedad matriz.

.../...

.../...

	X3	X9
Maquinaria	27.500	30.000
Existencias	7.500	10.000
Créditos a largo plazo a empresas del grupo		25.000
Bancos	22.500	2.500
Total activo	57.500	67.500
Capital social	20.000	20.000
Reservas	20.000	35.000
Resultado del ejercicio	7.500	7.500
Proveedores	10.000	5.000
Total patrimonio neto y pasivo	57.500	67.500

Se pide:

Tratamiento de la operación en cuentas anuales de ambas sociedades.

Solución

Ya hemos visto en el ejercicio anterior como el tratamiento de la condonación de un crédito por parte de la sociedad filial a la sociedad dominante debe atender al fondo económico de dicha operación, el reparto de un dividendo. Por ello, la sociedad dependiente debe reconocer la baja del mismo, disminuyendo las reservas disponibles de la entidad.

En el caso de la entidad matriz, para dar un adecuado tratamiento a la operación, debe analizarse previamente si esa operación, que se asimila contablemente al reparto de un dividendo, se trata de una distribución de resultados generados, o de una devolución de aportaciones.

La Consulta 2 del BOICAC 96 aporta un criterio, que ya se recogía previamente en el PGC, sobre cómo considerar que el reparto de fondos se debe a una distribución de resultados o a una devolución de aportaciones. Para ello, se debe comparar el importe de los fondos

.../...

.../...

propios distribuidos con los resultados generados desde la fecha de adquisición. En el ejemplo que nos ocupa, para calcular los beneficios generados desde la fecha de adquisición, compararemos el patrimonio neto al cierre del ejercicio X9, con el patrimonio neto que tenía la entidad a la fecha de adquisición (al cierre del ejercicio X3).

	X3	X9
Capital social	20.000	20.000
Reservas	20.000	35.000
Resultado del ejercicio	7.500	7.500
Patrimonio neto	47.500	62.500

Se observa que el incremento de patrimonio neto desde la fecha de adquisición, debido a resultados generados desde esa fecha, es de 15.000. Comparando esa cifra con el valor de los fondos propios distribuidos, se aprecia como se han distribuido más fondos propios de los que se han generado desde la fecha de adquisición. Esa diferencia no puede reconocerse como un beneficio por dividendos distribuidos, ya que al exceder el importe de los fondos distribuidos de los resultados generados por la sociedad dependiente desde la adquisición, ese importe debe identificarse como una devolución de aportaciones.

Resultados desde la adquisición	15.000
Fondos propios distribuidos	25.000
Diferencia (devolución de aportaciones)	-10.000

Por lo que el asiento para reconocer la condonación supondrá dar de baja el préstamo recibido, que figura en libros por un importe de 25.000, reconociendo un ingreso por el importe correspondiente a los beneficios reconocido en la sociedad dependiente desde la fecha de adquisición (en nuestro ejemplo por un importe de 15.000) y por la diferencia una disminución del valor de la participación, al entender que el fondo económico de la operación se debe a una devolución de aportaciones (por un importe de 10.000 en nuestro ejemplo).

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
1633	Otras deudas a largo plazo, empresas del grupo	25.000	

.../...

.../...

.../...

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
7600	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio, empresas del grupo		15.000
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo		10.000

Juan del Busto Méndez

Profesor del CEF

BOICAC núm. 96, diciembre 2013. Consulta 10. Importe recibido de la sociedad dominante para el pago de las indemnizaciones al personal en la sociedad dependiente. NRV 15.^a.

SUMARIO:

Sobre el reflejo contable del importe recibido de la sociedad dominante para el pago de las indemnizaciones al personal en la sociedad dependiente.

Respuesta:

Una sociedad dominante acuerda con sus trabajadores el traslado a una sociedad del grupo, reconociéndoles la antigüedad que tenían en la matriz. En caso de despido del trabajador, es la filial la que abona la indemnización, pero posteriormente recibe de la dominante el importe que corresponde a los años de pertenencia del trabajador a la matriz. La consulta versa sobre el tratamiento contable, en la sociedad dependiente, del importe recibido de la dominante. El registro contable de las operaciones debe realizarse atendiendo al fondo económico y jurídico que subyace en las mismas, con independencia de la forma empleada para instrumentarlas, una vez analizados en su conjunto todos los antecedentes y circunstancias de aquellas, cuya valoración es responsabilidad de los administradores y, en su caso, de los auditores de la sociedad. En este sentido, el artículo 34.2 del Código de Comercio establece que en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no solo a su forma jurídica. En relación con el caso objeto de consulta cabe indicar que la norma de registro y valoración 15.^a, apartado 2, incluida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, señala: «La

compensación a recibir de un tercero en el momento de liquidar la obligación, no supondrá una minoración en el importe de la deuda, sin perjuicio del reconocimiento en el activo de la empresa del correspondiente derecho de cobro, siempre que no existan dudas de que dicho reembolso será percibido». De acuerdo con la información facilitada en la consulta, en la medida en que la filial parece realizar una operación por cuenta de la matriz, esto es, la obligación es de la matriz porque los términos del acuerdo de la filial con sus trabajadores en todo caso deben formalizarse en términos de valor razonable, y un tercero no asumiría contra su propio patrimonio el citado pasivo, la deuda por la indemnización que, en su caso, deba satisfacer en el futuro la filial se reconocerá con cargo al gasto que asumiría un tercero en tal concepto y un activo por el importe de la obligación devengada en la sociedad dominante hasta la fecha en que se produjo la reestructuración del personal.

EJEMPLO

La entidad Hire ostenta el control del 100 % de las acciones de la sociedad Fire. Se lleva a cabo a comienzos del ejercicio 20X1 una reestructuración, pasando 10 trabajadores de la sociedad dominante Hire, con una antigüedad a dicha fecha de 10 años de trabajo, a prestar servicios en la sociedad Fire. Dentro de las condiciones de la reestructuración se reconoce la antigüedad que tenían los trabajadores en la sociedad Hire. La empresa Hire se compromete a asumir las indemnizaciones, en caso de que se produzca el despido de alguno de esos trabajadores, debidas a la antigüedad devengada por la prestación de servicios en la entidad Hire hasta el momento de la transferencia de los empleados a la entidad Fire.

Al cierre del ejercicio 20X2 se lleva a cabo un expediente de regulación de empleo en la sociedad Fire, que afectará a tres de los anteriores trabajadores. Se estima que se acordará una indemnización de 1 mes de empleo por cada año trabajado (la mensualidad de cada trabajador asciende a 2.500 €/mes), por lo que el valor de la indemnización es de 90.000. Finalmente, a comienzos del ejercicio 20X3 se acuerda con los empleados una indemnización de 1 mes, como se había previsto, desembolsando ese importe por parte de la entidad. La sociedad dominante hace frente a su obligación, desembolsando el importe que le corresponde.

Solución

Al cierre del ejercicio 20X2 se debe reconocer una provisión por los compromisos de indemnización contraídos con los trabajadores. La entidad Fire tendrá derecho a recibir de la sociedad matriz (sociedad Hire) la parte de la compensación correspondiente a los años que prestaron servicios los trabajadores en dicha entidad (10 años según los datos del ejemplo). Tal y como establece el PGC, y recuerda la propia consulta, esa compensación a recibir no debe reconocerse como una minoración en el importe de la deuda, sino que debe reconocerse de forma independiente en el activo de la entidad, como un derecho de cobro por el importe correspondiente.

.../...

.../...

Al cierre del ejercicio 20X2, para reconocer la obligación que suponen esas indemnizaciones a trabajadores, se debe reconocer las mismas en balance de la entidad dependiente Hire, ya que a pesar de tener un derecho a repercutir parte de esos desembolsos a la sociedad dominante, supone un compromiso de la entidad dependiente, por lo que se debe reconocer la obligación en el pasivo por el importe íntegro.

El valor del compromiso, a reconocer como una provisión en este momento, asciende a 90.000.

Trabajadores	3
Años trabajados	12
Mensualidad	2.500
Provisión por indemnizaciones	90.000

El asiento a realizar para reconocer esa provisión por las indemnizaciones es:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
641	Indemnizaciones	90.000	
142	Provisión para otras responsabilidades		90.000

Tal y como hemos comentado previamente, el derecho a recibir la compensación por parte de la sociedad dominante se debe reconocer, no como una minoración de la deuda, sino como un activo de la entidad. El importe de la contraprestación a recibir de la entidad dominante será de 75.000.

Trabajadores	3
Años garantizados	10
Mensualidad	2.500
Derecho por compensación	75.000

Ese derecho a recibir la indemnización debe reconocerse como un ingreso de la entidad. Entendemos que ese ingreso debe reconocerse disminuyendo el gasto que había reconocido la entidad por gastos de indemnizaciones, de modo que se informe en las cuentas de la sociedad dependiente únicamente de la parte de riesgo que le corresponde. El asiento para reconocer ese activo sería el siguiente:

.../...

.../...

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Derecho por compensación por indemnizaciones realizadas	75.000	
641	Indemnizaciones		75.000

A comienzos del ejercicio 20X3 se llega a un acuerdo con los empleados, desembolsándose finalmente ese importe que se había estimado de 90.000. El asiento para reconocer el desembolso, y la baja del pasivo financiero, será el siguiente:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
142	Provisión para otras responsabilidades	90.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		90.000

Se recibe la indemnización de la entidad dominante, por el importe que habíamos estimado previamente de 75.000. El asiento para reconocer el cobro de esa cantidad, y dar de baja el activo que figuraba en el balance por dicho concepto, será el siguiente:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	75.000	
-	Derecho por compensación por indemnizaciones		75.000

SEGUNDO EJERCICIO RESUELTO DEL PROCESO SELECTIVO PARA EL INGRESO EN EL CUERPO TÉCNICO DE AUDITORÍA Y CONTABILIDAD

Javier Romano Aparicio

Profesor del CEF

[Segundo ejercicio resuelto del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo Técnico de Auditoría y Contabilidad convocado por Orden HAP/1344/2013, de 26 de junio (BOE de 15 de julio)].

Sumario

- Caso 1. Contabilidad financiera y de sociedades.** Cálculo y reconocimiento del dividendo a cuenta, ampliación de capital con acciones sin voto e instrumentos financieros compuestos (obligaciones convertibles).
- Caso 2. Contabilidad financiera.** Revisión extraordinaria de inmovilizado, activación de gastos financieros en el inmovilizado, modificación de las cuotas de amortización y baja de inmovilizado originada por un siniestro, rectificación de errores contables y arrendamientos financieros y operativos.
- Caso 3. Contabilidad financiera.** Reintegro de subvenciones de capital, activación y amortización de gastos de investigación y desarrollo, derecho de usufructo, provisión para otras operaciones de tráfico y operaciones con moneda extranjera.
- Caso 4. Contabilidad financiera.** Valor contable y valor fiscal, diferencias temporarias y permanentes, activos fiscales procedentes de pérdidas contables, liquidación de impuesto sobre sociedades y contabilización del gasto devengado.
- Caso 5. Matemáticas financieras.** Préstamo con anuales constantes, renegociación del préstamo, anualidad con las nuevas condiciones, capital constituido mediante imposiciones, adquisición de maquinaria y cálculo de la anualidad a pagar.

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

Contabilidad financiera y de sociedades

APARTADO 1 A)

En el mes de junio, en el momento de celebrarse la junta de accionistas de nuestra sociedad, su balance de comprobación de sumas y saldos presenta, entre otros, los siguientes importes por los conceptos que se indican:

Conceptos	Importes
Capital social	750.000
Reserva legal	115.000
Reservas voluntarias	375.000
Resultado del ejercicio	212.500
Resultados negativos de ejercicios anteriores	20.000
Acciones o participaciones propias	62.500
Fondo de comercio	25.000

Además, conocemos que:

- Se trata de una sociedad anónima.
- No existen otras cuentas de patrimonio en la sociedad.
- Está pendiente de dotar la reserva por acciones propias.
- Los estatutos contemplan la dotación obligatoria de una reserva por un importe igual al montante del resultado que exceda del 15 % del capital.
- El fondo de comercio se generó a comienzos del ejercicio en curso. No se espera que experimente deterioro al menos hasta finalizar el próximo ejercicio.
- El tipo impositivo es el 30 %, no existen diferencias entre la base imponible y el saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias ni deben contemplarse otros posibles efectos fiscales.

Se pide:

Determinar el importe máximo de dividendo a cuenta que podría entregar nuestra sociedad a sus accionistas.

APARTADO 1 B)

Nuestra sociedad, constituida como anónima, emite, en una ampliación de capital simultánea, acciones sin voto por un importe nominal de 100.000 más una prima del 80 % sobre el nominal, que los accionistas suscriben, dejando pendiente de desembolsar el máximo legalmente permitido. Estas acciones participan en los beneficios de la sociedad pero, caso de que estos no existan, o que se acuerde para las acciones ordinarias un dividendo menor, tienen asegurado una remuneración mínima del 3 % sobre el nominal.

Se pide:

Formular los asientos de esta ampliación de capital y del cobro posterior de los desembolsos no exigidos inicialmente.

APARTADO 1 C)

Nuestra empresa emite un empréstito de obligaciones, por un valor de reembolso de 1.000.000, con un cupón anual al 2 % de interés, sin amortizaciones parciales, es decir, con vencimiento en su totalidad al cuarto año, momento en el que las obligaciones son convertibles a la par en capital.

Los gastos de emisión del empréstito son de 10.000, que se pagan al contado. El tipo aplicable a emisiones similares de obligaciones no convertibles es el 3,5 %.

Se pide:

Formule los asientos relativos a:

1. La emisión del empréstito, incluidos los gastos ocasionados por el mismo.
2. Los asientos al final del primer ejercicio.
3. La amortización del empréstito por conversión en su totalidad en acciones.

(Tome como tipo de interés efectivo del empréstito el valor $i = 0,03903997$).

SOLUCIÓN

APARTADO 1 A)

El tratamiento de los dividendos a cuenta está recogido en el artículo 277 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC):

«La distribución entre los socios de cantidades a cuenta de dividendos solo podrá acordarse por la junta general o por los administradores bajo las siguientes condiciones:

- a) Los administradores formularán un estado contable en el que se ponga de manifiesto que existe liquidez suficiente para la distribución. Dicho estado se incluirá posteriormente en la memoria.
- b) La cantidad a distribuir no podrá exceder de la cuantía de los resultados obtenidos desde el fin del último ejercicio, deducidas las pérdidas procedentes de ejercicios anteriores y las cantidades con las que deban dotarse las reservas obligatorias por ley o por disposición estatutaria, así como la estimación del impuesto a pagar sobre dichos resultados.»

A partir de lo expuesto en el artículo anterior y de los datos facilitados en el enunciado del ejercicio proceden los siguientes cálculos para determinar el importe de los dividendos a cuenta.

Conceptos	Importes
Resultado antes de impuestos	212.500
Menos estimación impuesto sobre sociedades (212.500 × 30 %)	-63.750
Base de reparto	148.750
Menos pérdidas de ejercicios anteriores	-20.000
Dotación a la reserva legal (1)	-21.250
Dotación a la reserva estatutaria (2)	-36.250
Dotación a la reserva por fondo de comercio (3)	-1.250
Reserva por acciones propias (4)	0
Dividendos a cuenta	70.000
(1) Reserva legal. Artículo 273.1 del TRLSC: «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.» • 20 % Capital social: 20 % × 750.000 = 150.000. • Reserva legal anterior: 115.000. • Dotación: 10 % × 212.500 = 21.250.	

.../...

Conceptos	Importes
.../... (2) Reserva estatutaria. Los estatutos contemplan la dotación obligatoria de una reserva por un importe igual al montante del resultado que exceda del 15 % del capital. 15 % Capital social: $15\% \times 750.000 = 112.500$. - Parte del beneficio que excede del 15 % del capital social: $148.750 - 112.500 = 36.250$. (3) Reserva por fondo de comercio. La dotación a «Reserva por fondo de comercio» está regulada en el artículo 273.4 del TRLSC: «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.» $25.000 \times 5\% = 1.250$. (4) Reserva por acciones propias. Esta reserva no se contempla en la actual legislación mercantil por lo que a efectos de solución no se utiliza.	

Los asientos a realizar para reflejar el acuerdo y el pago del dividendo a cuenta son los siguientes:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
557	Dividendo activo a cuenta	70.000	
526	Dividendo activo a pagar		70.000

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar	70.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		70.000

APARTADO 1 B)

La norma de registro y valoración (NRV) 9.^a «Instrumentos financieros», en su apartado 3, «Pasivos financieros», señala:

«Los instrumentos financieros emitidos, incurridos o asumidos se clasificarán como pasivos financieros, en su totalidad o en una de sus partes... En particular, determinadas acciones rescatables y acciones o participaciones sin voto.»

Si las acciones sin voto se consideran como pasivo financiero en una de sus partes estaríamos ante un instrumento financiero compuesto y, para ello, se necesitaría un valor de mercado

para actualizar el componente de pasivo. El enunciado no facilita ningún tipo de interés por lo que a efectos de solución debe considerarse como pasivo financiero en su totalidad.

Por la emisión de las acciones:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
195	Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros	180.000	
199	Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros pendientes de inscripción		180.000

Por la suscripción de las acciones y el desembolso mínimo, que asciende al 25 % del valor nominal y la totalidad de la prima de emisión:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
153	Desembolsos no exigidos por acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros	75.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	105.000	
195	Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros		180.000

Por la inscripción de la ampliación en el Registro Mercantil:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
199	Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros pendientes de inscripción	180.000	
150	Acciones o participaciones a largo plazo consideradas como pasivos financieros		180.000

Por la solicitud del dividendo pasivo pendiente:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
5585	Socios por desembolsos exigidos sobre acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros	75.000	
153	Desembolsos no exigidos por acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros		75.000

Por el cobro del dividendo pasivo:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	75.000	
5585	Socios por desembolsos exigidos sobre acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros		75.000

APARTADO 1 C)

1. LA EMISIÓN DEL EMPRÉSTITO, INCLUIDOS LOS GASTOS OCASIONADOS POR EL MISMO

Los empréstitos convertibles en acciones de la propia sociedad, mediante una relación de canje que no se realiza a mercado, como parece ser el caso propuesto, se tratan desde el punto de vista contable como un instrumento financiero compuesto.

Un instrumento financiero compuesto es un instrumento financiero no derivado que incluye componentes de pasivo y de patrimonio simultáneamente.

Si la empresa hubiese emitido un instrumento financiero compuesto, reconocerá, valorará y presentará por separado sus componentes.

La empresa distribuirá el valor en libros inicial de acuerdo con los siguientes criterios que, salvo error, no será objeto de revisión posteriormente:

- Asignará al componente de pasivo el valor razonable de un pasivo similar que no lleve asociado el componente de patrimonio.
- Asignará al componente de patrimonio la diferencia entre el importe inicial y el valor asignado al componente de pasivo.
- En la misma proporción distribuirá los costes de transacción.

Conceptos	Importe	%
Valor total del instrumento	1.000.000,00	100 %
Componente de pasivo	944.903,81	94,49 %
Componente de patrimonio	55.096,19	5,51 %

El valor actual del componente del pasivo es:

$$20.000 a_{4|3,5\%} + 1.000.000 1,035^{-4} = 944.903,81$$

El componente del patrimonio se obtiene por diferencia:

$$1.000.000 - 944.903,81 = 55.096,19$$

En la misma proporción se imputan los gastos de la operación:

Total gastos	10.000,00	100,00 %
Gastos imputados componente de pasivo	9.449,04	94,49 %
Gastos imputados componente de patrimonio	550,96	5,51 %

Siendo el tipo de interés efectivo para el componente de pasivo:

$$944.903,81 - 9.449,04 = 20.000 a_{4|i\%} + 1.000.000 (1 + i)^{-4}$$

$$\text{Tipo de interés efectivo} = 3,7684641 \%$$

El enunciado del ejercicio proporciona un tipo de interés efectivo de = 3,903997% que podemos observar que no es correcto. A efectos de solución, se utilizará el que se obtiene con los cálculos realizados a partir de los datos que proporciona el enunciado y cuya cuantía es 3,7684641 %.

A partir del dato anterior, el cuadro de amortización del componente de pasivo es el siguiente:

Años	Coste amortizado inicio periodo	Intereses	Pago	Amortización	Coste amortizado final periodo
1	935.454,77	35.252,28	20.000,00	-15.252,28	950.707,05
2	950.707,05	35.827,05	20.000,00	-15.827,05	966.534,11
3	966.534,11	36.423,49	20.000,00	-16.423,49	982.957,60
4	982.957,60	37.042,40	1.020.000,00	982.957,60	0,00

Por la emisión, suscripción y cobro de las obligaciones:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (1.000.000 - 10.000)	990.000,00	.../...

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
178	Obligaciones y bonos convertibles (944.903,81 – 9.449,04)		935.454,77
1110	Patrimonio neto por emisión de instrumentos financieros com- puestos (55.096,19 – 550,96)		54.545,23

2. LOS ASIENTOS AL FINAL DEL PRIMER EJERCICIO

Al final del primer año solo procede reconocer el devengo de los intereses, según el tipo de interés efectivo, y además también el pago del primer cupón:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
661	Intereses de obligaciones y bonos	35.252,28	
506	Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas		20.000,00
178	Obligaciones y bonos convertibles		15.252,28

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
506	Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas	20.000,00	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		20.000,00

3. LA AMORTIZACIÓN DEL EMPRÉSTITO POR CONVERSIÓN EN SU TOTALIDAD EN ACCIONES

Antes de realizar la conversión de las obligaciones en acciones (aceptan la totalidad de los obligacionistas), se devengan los intereses del tercer año de vida del empréstito y el pago del tercer cupón:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
661	Intereses de obligaciones y bonos	36.423,49	
506	Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas		20.000,00
178	Obligaciones y bonos convertibles		16.423,49

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
506	Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas	20.000,00	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		20.000,00

Por último, por la conversión de las obligaciones en acciones que se emiten a la par:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
501	Obligaciones y bonos convertibles a corto plazo	1.000.000,00	
1110	Patrimonio neto por emisión de instrumentos financieros compuestos	54.545,23	
100	Capital social		1.000.000,00
110	Prima de emisión o asunción		54.545,23

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

Contabilidad financiera

Formule los asientos correspondientes a las operaciones de inmovilizado que se relacionan a continuación, relativos a hechos realizados por nuestra empresa (se solicitan únicamente los asientos relativos a la fecha que se indica en cada caso).

APARTADO 2 A)

El 1 de enero adquirimos una máquina por 22.000, cuya vida útil se estima en doce años. Por mandato legal, cada cuatro años deberá ser sometida a una reparación extraordinaria, cuyo coste actual de mercado se estima, para la primera de estas reparaciones, en 4.000.

A 31 de diciembre (cierre del ejercicio) se procede a reconocer la dotación a la amortización de dicha máquina, para la que no se espera valor residual alguno.

APARTADO 2 B)

Nuestra empresa está construyendo una nave para sí misma. Para ello hemos solicitado un préstamo a dos años, que es el tiempo que estimamos durará la construcción. El préstamo fue de 100.000 y el tipo de interés aplicado fue el 5%. Al finalizar el primer ejercicio, a 31 de diciembre, procedemos a reconocer en el precio de adquisición los gastos financieros contabilizados durante el ejercicio.

En la misma fecha nuestra empresa incorpora al coste de producción de la nave los importes contabilizados en concepto de mano de obra y materiales, que estima haber incurrido en el periodo, que ascienden a 100.000.

APARTADO 2 C)

Una máquina fue adquirida por 12.000. Su vida útil se evaluó en diez años y se estimó que al final de los mismos el valor residual sería del 10 % del precio de adquisición. Al disponerse a reconocer la amortización de la máquina, a 31 de diciembre de este ejercicio, que es su quinto año de vida útil, nuestra empresa considera que no existirá valor residual alguno para la máquina, y que su vida útil total será de dos años menos de los previstos inicialmente, procediendo a contabilizar la dotación de este año según este nuevo cálculo.

APARTADO 2 D)

El 30 de junio del año en curso un vehículo de nuestra empresa sufre un accidente que, el mismo día, la empresa de seguros declara como siniestro total, reconociéndonos una indemnización por el siniestro de 60.000. El vehículo fue adquirido el primer día del ejercicio anterior, su precio de adquisición fue de 100.000 y su vida útil estaba estimada en cinco años, con un valor residual de 10.000. Nuestra empresa reconoce la dotación por amortización al cierre de cada ejercicio.

APARTADO 2 E)

Nuestra empresa posee una instalación técnica, que a 31 de diciembre de este año cumple su cuarto año de vida y que fue adquirida por 216.000. Al disponernos a reconocer, en dicha fecha, la cuarta cuota anual de amortización, descubrimos que se ha venido amortizado según una vida útil de 18 años, cuando en realidad su vida útil es de 8 años. Procedemos, por tanto, a 31 de diciembre de este año, a corregir el error y a dotar la cuota de amortización del ejercicio actual según la estimación correcta de la vida útil. En ninguno de los dos casos se ha estimado valor residual para la instalación técnica.

APARTADO 2 F)

Indique, razonando su respuesta, si los arrendamientos descritos en los puntos siguientes dan lugar o no a la inclusión del bien arrendado en el activo de la empresa arrendataria.

Utilice un 6 % de tipo de interés cuando sea necesario.

- **Primero.** Nuestra empresa gestiona una línea de tranvías que conduce a una playa altamente concurrida. El acceso por carretera supone un esfuerzo considerable, pues es necesario caminar cerca de tres kilómetros desde el lugar más cercano en que puede aparcarse el automóvil. Nuestra empresa tiene también la concesión de los dos restaurantes existentes en la playa.

Nuestra empresa arrienda dos nuevos tranvías pagando una cuota anual de 3.000. El contrato acordado es por cinco años, finalizados los cuales se contempla la prórroga del mismo a voluntad del arrendatario por un periodo adicional de quince años. La estadística de uso de los tranvías pone de manifiesto que entre veinte y veintidós años después de su puesta en funcionamiento han de llevarse al desguace.

- **Segundo.** Formalizamos un contrato de *renting* sobre un equipo informático por cuatro años. El valor razonable del equipo es 72.000. Pagamos cuatro cuotas anuales de 23.000 cada una, de las cuales el 10 % es en concepto de mantenimiento del equipo.
- **Tercero.** Arrendamos un local destinado a instalar nuestras oficinas en el mismo. La renta anual es de 100. El contrato contempla la posibilidad de adquirir por nuestra parte el local al finalizar el contrato por 200. El plazo del arrendamiento es de ocho años. El valor razonable del local es de 150 y al finalizar el contrato se espera que su valor razonable sea de 120.
- **Cuarto.** Arrendamos un camión firmando un contrato de *renting* por cuatro años. Se estima que finalizado el plazo estipulado el valor razonable del camión será de un 5 % del valor al formalizarse el contrato. Nuestra empresa se compromete a pagar al arrendador las pérdidas que haya podido sufrir el valor del camión por debajo de dicho valor residual.

SOLUCIÓN

APARTADO 2 A)

La NRV 3.^a «Normas particulares del inmovilizado material» del Plan General de Contabilidad (PGC), apartado g), señala:

«g) En la determinación del importe del inmovilizado material se tendrá en cuenta la incidencia de los costes relacionados con grandes reparaciones. En este sentido, el importe equivalente a estos costes se amortizará de forma distinta a la del resto del elemento, durante el periodo que medie hasta la gran reparación. Si estos costes no es-

tuvieran especificados en la adquisición o construcción, a efectos de su identificación, podrá utilizarse el precio actual de mercado de una reparación similar.

Cuando se realice la gran reparación, su coste se reconocerá en el valor contable del inmovilizado como una sustitución, siempre y cuando se cumplan las condiciones para su reconocimiento. Asimismo, se dará de baja cualquier importe asociado a la reparación que pudiera permanecer en el valor contable del citado inmovilizado.»

Por tanto, como base de amortización para la parte que se ha de reparar se tomarán 4.000 u.m. con una vida útil de 4 años y, para el resto del inmovilizado, 18.000 u.m. y una vida útil de 12 años.

Por el reflejo de la amortización del ejercicio:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	2.500	
2813	Amortización acumulada de maquinaria (18.000/12 + 4.000/4)		2.500

APARTADO 2 B)

El coste de producción de los elementos del inmovilizado material fabricados o contruidos por la propia empresa se obtendrá añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles los demás costes directamente imputables a dichos bienes. También se añadirá la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los bienes de que se trate en la medida en que tales costes correspondan al periodo de fabricación o construcción y sean necesarios para la puesta del activo en condiciones operativas.

Además, en los inmovilizados que necesiten un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de uso, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción los gastos financieros que se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del inmovilizado material y que hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, específica o genérica, directamente atribuible a la adquisición, fabricación o construcción.

Por la activación de los gastos afectos a la construcción:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso	100.000	
733	Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso		100.000

Por la activación de los gastos financieros:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso	5.000	
76-	Incorporación al activo de gastos financieros (100.000 × 5 %)		5.000

APARTADO 2 C)

La NRV 2.^a «Inmovilizado material» del PGC señala en el apartado relativo a las amortizaciones:

«Los cambios que, en su caso, pudieran originarse en el valor residual, la vida útil y el método de amortización de un activo, se contabilizarán como cambios en las estimaciones contables, salvo que se tratara de un error.»

Por su parte, la NRV 22.^a «Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables» señala que el cambio de estimaciones contables se aplicará de forma prospectiva y su efecto se imputará, según la naturaleza de la operación de que se trate, como ingreso o gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio o, cuando proceda, directamente al patrimonio neto. El eventual efecto sobre ejercicios futuros se irá imputando en el transcurso de los mismos.

El valor contable del activo al inicio del año 5 es el siguiente:

Conceptos	Importe
Precio de adquisición	12.000
Valor residual inicial	-1.200
Base de amortización	10.800
Cuota anual de amortización (10.800/10)	1.080
Amortización acumulada al 1.1.año (1.080 × 4)	4.320
Valor contable (12.000 - 4.320)	7.680
Base de amortización (7.680 - 0)	7.680
Vida pendiente (6 - 2)	4
Nueva cuota de amortización (7.680/4)	1.920

Por la amortización del ejercicio 5:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	1.920	
2813	Amortización acumulada de maquinaria		1.920

APARTADO 2 D)

30 de junio

Aunque el enunciado indica que la empresa reconoce la dotación por amortización al cierre de cada ejercicio, en este caso, se debería dotar antes de dar de baja al activo por los primeros seis meses del ejercicio, de forma lineal en función de la vida útil y considerando el valor residual.

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	9.000	
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte [(100.000 - 10.000)/5] × 6/12		9.000

La Consulta número 5 del BOICAC 77 (NFC032487), sobre el tratamiento contable de la indemnización recibida de una entidad aseguradora a causa de un siniestro en el inmovilizado, indica que se debe dar de baja al activo siniestrado recogiendo la pérdida producida. Si el activo está asegurado y la compensación es prácticamente cierta se reconoce el derecho correspondiente con abono a la cuenta 778, «Ingresos excepcionales» y en caso de duda no se reconocerá tal derecho:

Por la baja del activo siniestrado:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte	27.000	
678	Gastos excepcionales	73.000	
218	Elementos de transporte		100.000

Por el reconocimiento del crédito ante la empresa aseguradora:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
542	Créditos a corto plazo	60.000	
			.../...

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
778	Ingresos excepcionales		60.000

APARTADO 2 E)

Se entiende por errores las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la empresa podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas.

En la subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores serán de aplicación las mismas reglas que para los cambios de criterios contables.

El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha subsanación motivará, en el ejercicio en que se produce la corrección del error, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas.

En los tres años anteriores:

Conceptos	Importe
Cuota dotada (216.000/18)	12.000
Cuota correcta (216.000/8)	27.000
Déficit anual	15.000

Por el error de los tres años anteriores:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	45.000	
2812	Amortización acumulada de instalaciones técnicas		45.000

Por la cuota del ejercicio actual:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	27.000	
			.../...

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
2812	Amortización acumulada de instalaciones técnicas		27.000

APARTADO 2 F)

PRIMERO

El PGC señala que los contratos en los que el plazo del arrendamiento coincida o cubra la mayor parte de la vida económica del activo, y siempre que de las condiciones pactadas se desprendan la racionalidad económica del mantenimiento de la cesión de uso se presumirán arrendamientos financieros. El plazo del arrendamiento es el periodo no revocable para el cual el arrendatario ha contratado el arrendamiento del activo, junto con cualquier periodo adicional en el que este tenga derecho a continuar con el arrendamiento, con o sin pago adicional, siempre que al inicio del arrendamiento se tenga la certeza razonable de que el arrendatario ejercerá tal opción. Por tanto, este contrato debe calificarse como *arrendamiento financiero*.

SEGUNDO

$$\text{Valor actual pagos mínimos} = (23.000 \times 90\%) a_{476\%} = 71.727,69$$

El PGC señala que en aquellos casos en los que, al comienzo del arrendamiento, el valor actual de los pagos mínimos acordados por el arrendamiento suponga la práctica totalidad del valor razonable del activo arrendado, el contrato debe calificarse como *arrendamiento financiero*.

TERCERO

A la vista del importe de la opción de compra (200) es poco probable que se ejerza la misma cuando se espera que el valor razonable del bien en ese momento sea de 120. Por tanto, el contrato debe calificarse como *arrendamiento operativo*.

CUARTO

El PGC señala que si el arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación fueran asumidas por el arrendatario, el contrato debe calificarse *arrendamiento financiero*.

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

Contabilidad financiera

APARTADO 3 A)

Nuestra empresa recibió una subvención de su comunidad autónoma al comienzo del ejercicio anterior por importe de 5.000, destinada a financiar un inmovilizado dedicado a la explotación, adquirido por el mismo importe en el momento de ser concedida la subvención y cuya vida útil es de cinco años, sin valor residual. Al finalizar dicho ejercicio se realizaron los asientos correspondientes al inmovilizado y a la subvención.

En los últimos días del ejercicio en curso, cuando no se había realizado ningún asiento correspondiente al mismo, se procede a la venta del inmovilizado, lo cual origina la devolución de la subvención en su totalidad, que tendremos que ingresar en la tesorería de la comunidad autónoma en el plazo de seis meses. Además, se nos ha incoado un expediente por el incumplimiento de las condiciones, con lo que nuestros abogados estiman que es probable que nuestra empresa sea sancionada con una multa de 1.000, a la que previsiblemente habrá que hacer frente en el plazo de un año.

Se pide:

Formule los asientos correspondientes a estos hechos relativos a la subvención en el momento en que contraemos la obligación de reintegrar la misma y se nos incoa el expediente por incumplimiento. Nuestra sociedad no utiliza las cuentas de los grupos 8 y 9.

APARTADO 3 B)

Durante los tres años anteriores, como consecuencia de un proyecto de I + D, nuestra empresa ha gastado 200.000, 150.000 y 175.000 en concepto de investigación y desarrollo. En el ejercicio en curso, los gastos por estos conceptos son de 250.000. Los gastos de investigación constituyen el 10% de los importes indicados, mientras que el resto han sido calificados como gastos de desarrollo. Todos estos importes se han contabilizado según su naturaleza en la cuenta de pérdidas y ganancias en el ejercicio al que corresponden.

Al mismo tiempo, el 31 de diciembre del año en curso se han pagado 125.000 a otra empresa, en concepto de gastos de desarrollo.

Nuestra empresa, al cierre del ejercicio actual, estima que desde el comienzo del mismo se cumplen las condiciones necesarias, por lo que, a 31 de diciembre, procede a llevar a su inmo-

vilizado intangible el importe relativo a este proyecto. Al mismo tiempo, establece el criterio de amortizar este activo desde el momento en que se cumplieron las condiciones para su consideración como un intangible, estimando una vida útil acorde con los plazos contemplados al respecto en el PGC.

Se pide:

Formular los asientos a realizar el 31 de diciembre, según los criterios de la empresa.

APARTADO 3 C)

El 1 de enero del año en curso nuestra sociedad adquiere el derecho de usufructo durante 20 años sobre un amarre para un yate de gran calado en un puerto deportivo. La contraprestación por nuestra parte es una cuota anual de 100.000 durante los 20 años de vida del usufructo, que satisfacemos al comenzar cada año, más una última cuota de 300.000 a satisfacer a la finalización del contrato. El tipo de interés aplicable es el 4 % y la vida útil del amarre se estima en sesenta años. La empresa distribuye por naturaleza y por periodos, con un criterio financiero, la totalidad de los gastos originados por el arrendamiento.

Se pide:

Formular los asientos correspondientes al segundo año.

(Tome 9.687,04 como valor de la anualidad de una renta prepagable que constituye un capital final de 300.000 en 20 años al tipo de interés indicado).

APARTADO 3 D)

Nuestra compañía, dedicada al transporte aéreo de pasajeros, vende, instantes antes de la hora de salida del vuelo, un billete por 500, lo cual otorga al cliente 500 millas en el correspondiente programa de fidelización que la compañía tiene en vigor. En el momento en el que el cliente acumule 5.000 millas, tendrá derecho a un vuelo gratuito. Nuestra empresa estima que el plazo medio de utilización de las millas acumuladas es de un año y que la probabilidad de su utilización es del 90 %.

Se pide:

Formular los asientos relativos a la compra del billete.

APARTADO 3 E)

Nuestra empresa adquiere el 31 de octubre mercaderías en Nueva York por un importe de 1.000 dólares. El proveedor nos formaliza una factura a tres meses. Los gastos de transporte de las mercancías hasta Madrid, donde tiene el domicilio nuestra empresa, ascienden a 200 dólares, que se pagan en efectivo. En el momento de la compra, un dólar equivale a 0,85 euros. Al cierre del ejercicio, un dólar vale 0,92 euros.

El 15 de enero del ejercicio siguiente pagamos al proveedor, que nos aplica un descuento por pronto pago de 10 dólares. Ese día el dólar cotiza a 0,90 euros.

Se pide:

Contabilizar la compra, formular los asientos correspondientes al cierre del ejercicio en cuanto a la moneda extranjera y contabilizar el pago al proveedor.

SOLUCIÓN

APARTADO 3 A)

Los saldos al inicio del año actual son los siguientes, teniendo en cuenta que el inmovilizado se ha amortizado un año y que la subvención se ha traspasado a resultados en la misma proporción.

Saldos deudores	Importe	Saldos acreedores	Importe
Inmovilizado	5.000	Amortización acumulada del inmovilizado material	1.000
		Subvenciones oficiales de capital	4.000

Por la amortización del inmovilizado correspondiente al ejercicio actual y por el traspaso a resultados de la subvención, según se establece en la NRV 18.^a del PGC:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	1.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		1.000

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	1.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		1.000

El enunciado del supuesto no proporciona el precio de venta del inmovilizado, por lo que a efectos de solución es omitido, aunque si indicamos que se reconocerá un resultado positivo o negativo, según el caso, por diferencia entre el precio de venta y el valor contable. Además habrá que dar de baja a la subvención por el saldo pendiente y reconocer una deuda, ya que la subvención será reintegrada a la administración.

Por la baja de la subvención:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	3.000	
678	Gastos excepcionales	2.000	
4758	Hacienda Pública, acreedora por subvenciones a reintegrar		5.000

Por la sanción, que genera un pasivo en forma de provisión dada la alta probabilidad de salida de recursos económicos:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
678	Gastos excepcionales	1.000	
5292	Provisión a corto plazo para otras responsabilidades		1.000

APARTADO 3 B)

Los gastos de investigación serán gastos del ejercicio en que se realicen. No obstante, podrán activarse como inmovilizado intangible desde el momento en que cumplan las siguientes condiciones:

- Estar específicamente individualizados por proyectos y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo.
- Tener motivos fundados del éxito técnico y de la rentabilidad económico-comercial del proyecto o proyectos de que se trate.

Al cierre del ejercicio por los gastos de investigación realizados por terceros:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
620	Gastos en investigación y desarrollo del ejercicio	125.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		125.000

En relación con los gastos de investigación y desarrollo de ejercicios anteriores, el enunciado no señala claramente si fueron activados o no. Suponiendo que fueron activados, por la amortización:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	105.000	
280	Amortización acumulada de investigación [(200.000 + 150.000 + 175.000)/5]		105.000

Por la activación de los gastos realizados en este año:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
200	Investigación	25.000	
201	Desarrollo	350.000	
730	Trabajos realizados para el inmovilizado intangible		375.000

Respecto a la amortización de estos gastos, la Resolución de 28 de mayo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible señala en su apartado Sexto, «Normas particulares del inmovilizado intangible», apartados 9 a) y 9 b):

«Los gastos de investigación que figuren en el activo deberán amortizarse durante su vida útil, y siempre dentro del plazo de cinco años, de acuerdo con un plan sistemático, salvo que existan dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto, en cuyo caso deberán imputarse directamente a pérdidas del ejercicio. La amortización de los gastos comenzará a realizarse desde el momento en que se activen en el balance de la empresa.

Los gastos de desarrollo que figuren en el activo deberán amortizarse de acuerdo con un plan sistemático durante su vida útil, que en principio se presume, salvo prueba en contrario, no superior a cinco años, comenzando la amortización a partir de la fecha de terminación del proyecto. En su caso, en la memoria de las cuentas anuales se justificarán las circunstancias que hayan llevado a considerar una vida útil superior a los cinco años. El importe de estos gastos activados en ningún caso incluirá a los gastos de investigación.»

Por tanto, a la vista de la normativa anterior no procede amortización alguna por los gastos activados al cierre de este ejercicio.

APARTADO 3 C)

Del análisis económico de la operación se desprende que estamos ante una operación de arrendamiento operativo, ya que la duración del contrato (20 años) no cubre la mayor parte de la vida del bien objeto del contrato (60 años).

Los pagos, según indica el enunciado, se descomponen en dos partes: una cuota periódica de 100.000 durante los años y un segundo pago al final del año 20 por importe de 300.000.

Por el reflejo contable de las 100.000 de cuota anual, al comienzo de cada uno de los ejercicios:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones	100.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		100.000

En cuanto al pago de 300.000 al finalizar el contrato, debe repartirse como gasto a lo largo de la vida del contrato con un criterio financiero. Para ello, a partir de los datos proporcionados por el enunciado, se construye la siguiente renta:

Año	Pago inicio año	Capital inicio del ejercicio	Intereses devengados	Capital acumulado
1	9.687	9.687	387	10.075
2	9.687	19.762	790	20.552
3	9.687	30.239	1.210	31.449
4	9.687	41.136	1.645	42.781
5	9.687	52.468	2.099	54.567
6	9.687	64.254	2.570	66.824
7	9.687	76.511	3.060	79.572
8	9.687	89.259	3.570	92.829
9	9.687	102.516	4.101	106.617
				.../...

Año	Pago inicio año	Capital inicio del ejercicio	Intereses devengados	Capital acumulado
.../...				
10	9.687	116.304	4.652	120.956
11	9.687	130.643	5.226	135.869
12	9.687	145.556	5.822	151.378
13	9.687	161.065	6.443	167.507
14	9.687	177.194	7.088	184.282
15	9.687	193.969	7.759	201.728
16	9.687	211.415	8.457	219.872
17	9.687	229.559	9.182	238.741
18	9.687	248.428	9.937	258.365
19	9.687	268.052	10.722	278.774
20	9.687	288.461	11.538	300.000

A efectos de dejar explicado con más detalle el funcionamiento contable de la operación, se realizan a continuación los asientos desde el inicio de la misma hasta final del año 2.

Año 1

Al comienzo del ejercicio:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones	9.687	
4105	Acreedores por prestaciones de servicios a largo plazo		9.687

Al final del ejercicio, por los intereses devengados:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	387	
4105	Acreedores por prestaciones de servicios a largo plazo		387

Año 2

Al comienzo del ejercicio:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones	9.687	
4105	Acreedores por prestaciones de servicios a largo plazo		9.687

Al final del ejercicio, por los intereses devengados:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	387	
4105	Acreedores por prestaciones de servicios a largo plazo		387

En los ejercicios siguientes, se realizará el mismo asiento de tal forma que al final del año 20 se ha conseguido registrar un pasivo financiero por importe de 300.000 que es el importe que se pagará en dicha fecha.

APARTADO 3 D)

La compañía, como parte de su programa de fidelización, entregará a sus clientes vuelos futuros gratuitos siempre que compren determinados billetes. En el caso planteado el valor del vuelo es de 500 u.m. y da derecho a 500 millas, siendo necesario para realizar el vuelo gratis la acumulación de 5.000 millas por lo que el importe comprometido mediante la entrega del vuelo realizado es el 10% del valor del futuro vuelo. Por otro lado, la probabilidad de utilización es del 90% por lo que el importe a provisionar será de:

$$50 \times 90\% = 45$$

Por la venta del billete:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	500	
705	Prestaciones de servicios		500

Por la provisión asociada:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
6959	Dotación a la provisión para otras operaciones comerciales	50	
4990	Provisión para operaciones comerciales		50

APARTADO 3 E)

31 de octubre

Por la compra de mercaderías:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías	850	
4004	Proveedores (moneda extranjera) (1.000 \$ × 0,85)		850

La cuenta 4004, «Proveedores (moneda extranjera)» es una partida monetaria, y según señala la NRV 11.^a «Moneda extranjera» del PGC su valor inicial es por el tipo de cambio de contado, es decir, del tipo de cambio utilizado en las transacciones con entrega inmediata, entre ambas monedas, en la fecha de la transacción, entendida como aquella en la que se cumplan los requisitos para su reconocimiento.

Por los gastos de transporte, pagados en efectivo y que suponen mayor valor de la compra (NRV 10.^a «Existencias»).

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías	170	
570	Caja, euros (200 \$ × 0,85)		170

31 de diciembre

Las partidas monetarias, al cierre del ejercicio se valorarán aplicando el tipo de cambio de cierre, entendido como el tipo de cambio medio de contado, existente en esa fecha.

Las diferencias de cambio, tanto positivas como negativas, que se originen en este proceso, así como las que se produzcan al liquidar dichos elementos patrimoniales, se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en el que surjan.

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
668	Diferencias negativas de cambio	70	
4004	Proveedores (moneda extranjera) [1.000 \$ (0,92 - 0,85)]		70

15 de enero

Por el pago al proveedor, teniendo en cuenta que nos aplica un descuento por pronto pago de 10 dólares y que el tipo de cambio en ese momento es de 1 dólar = 0,90 euros.

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
4004	Proveedores (moneda extranjera) (10 \$ × 0,92)	9,2	
706	Descuentos sobre ventas por pronto pago (10 \$ × 0,90)		9,0
768	Diferencias positivas de cambio		0,2

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
4004	Proveedores (moneda extranjera) (990 \$ × 0,92)	910,8	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (990 \$ × 0,90)		891,0
768	Diferencias positivas de cambio		19,8

CASO PRÁCTICO NÚM. 4

Contabilidad financiera

APARTADO 4 A)

- Una maquinaria se ha adquirido el 1 de enero del año 2010 por un importe de 50.000 euros. La vida útil que se considera tanto a efectos contables como fiscales es de 5 años.

¿Cuál es el valor fiscal de la máquina a 31 de diciembre de 2013?

- Una maquinaria se ha adquirido el 1 de enero del año 2013 por un importe de 60.000 euros. La vida útil a efectos contables es de 6 años, sin embargo, a efectos fiscales este elemento se ha acogido a un plan especial de amortización de 2 años.

¿Cuál es el valor fiscal y contable de la máquina a 31 de diciembre de los años 2013, 2014, 2015, 2016, 2017 y 2018?

3. A fecha de cierre del ejercicio 2012 una sociedad tiene contabilizado un derecho de cobro completamente deteriorado por insolvencia. El importe del derecho de cobro y el deterioro es de 15.000 euros.

No obstante, a efectos fiscales ese deterioro no reúne los requisitos necesarios para ser deducible hasta el 2013.

¿Cuál es el valor fiscal y contable del derecho de cobro a 31 de diciembre de los años 2012 y 2013?

4. La sociedad X ha contabilizado una deuda de 10.000 euros por servicios exteriores recibidos durante el ejercicio 2013, la deuda se pagará en junio de 2014.

Fiscalmente, la empresa tributa siguiendo el principio de caja.

¿Cuál es el valor fiscal de dicha deuda a 31 de diciembre de 2013?

APARTADO 4 B)

Cuantifique y clasifique las diferencias, entre permanentes y temporarias, y en este último caso, entre imponibles y deducibles, del ejercicio 2013, en los siguientes casos:

- Una maquinaria se ha adquirido el 1 de enero del año 2013 por un importe de 60.000 euros. La vida útil a efectos contables es de 6 años, sin embargo, a efectos fiscales este elemento se ha acogido a un plan especial de amortización de 2 años.
- La sociedad X ha contabilizado una deuda de 10.000 euros por servicios exteriores recibidos durante el ejercicio 2013, la deuda se pagará en junio de 2014.

Fiscalmente, la empresa tributa siguiendo el principio de caja.

- A fecha de cierre del ejercicio 2012 una sociedad tiene contabilizado un derecho de cobro completamente deteriorado por insolvencia. El importe del derecho de cobro y el deterioro es de 10.000 euros.

No obstante, a efectos fiscales ese deterioro no reúne los requisitos necesarios para ser deducible hasta el 2013.

- La sociedad X ha contabilizado multas por importe de 12.000 euros.

APARTADO 4 C)

Una sociedad tiene en el año 2012 unas pérdidas contables y fiscales de 30.000 euros.

Dichas pérdidas se han producido por condiciones extraordinarias, ya que en los próximos ejercicios se prevé que obtendrá beneficios.

Las condiciones fiscales de compensación de las bases imponibles negativas establecen un plazo de prescripción de quince años.

El tipo impositivo aplicable es del 30%.

Se pide:

Determinar el activo por impuesto diferido que dará lugar la situación anterior.

APARTADO 4 D)

Contabilice el impuesto sobre beneficios que corresponde al año 2013, teniendo en cuenta los siguientes datos:

Concepto	Valoración contable	Valoración fiscal
Ventas y otros ingresos	100.000 euros	Ingreso
Gastos por servicios exteriores no pagados	10.000 euros	Gasto no deducible fiscalmente por seguir el principio de caja
Multas y sanciones	12.000 euros	Gasto no deducible
Deterioro de un derecho de cobro	0	Gasto deducible de 15.000 euros por reunir los requisitos de su deducibilidad en el presente ejercicio
Amortización	10.000 euros	Gasto deducible de 20.000 euros por acogerse a un plan de amortización, siendo el presente ejercicio el primero en el que se aplica el Plan

Además se sabe que:

La sociedad tiene reconocido desde el 2012 un activo por impuesto diferido como consecuencia de bases imponibles negativas. El importe de dichas bases fue de 30.000 euros cuando el tipo impositivo era del 30%.

- Las deducciones en la cuota son de 10.000 euros.
- Las retenciones y pagos a cuenta fueron de 2.100 euros.
- El tipo impositivo en el 2013 es del 30%.

SOLUCIÓN

APARTADO 4 A)

La valoración fiscal o base de un activo, pasivo o instrumento de patrimonio propio, denominada «base fiscal», es el importe atribuido a dicho elemento de acuerdo con la legislación fiscal aplicable.

El valor contable o en libros es el importe neto por el que un activo o un pasivo se encuentra registrado en balance una vez deducida, en el caso de los activos, su amortización acumulada y cualquier corrección valorativa por deterioro acumulada que se haya registrado.

Cuando el valor contable y la base fiscal son diferentes pueden surgir diferencias temporarias que son aquellas derivadas de la diferente valoración, contable y fiscal, atribuida a los activos, pasivos y determinados instrumentos de patrimonio propio de la empresa, en la medida en que tengan incidencia en la carga fiscal futura.

Punto 1

En este caso, la vida útil contable y fiscal es la misma, por lo que el gasto contable por amortización también será el gasto fiscal y, como consecuencia, coincide el valor contable y el valor fiscal, que al 31 de diciembre será:

Precio de adquisición – Amortización acumulada

$$50.000 - 10.000 \times 4 = 10.000 \text{ euros}$$

Punto 2

El gasto contable por amortización será $60.000/6 = 10.000$ euros al año. El gasto fiscal por amortización es de $60.000/2 = 30.000$ euros. A partir de lo anterior, se puede construir el siguiente cuadro para obtener el valor contable y fiscal al final de cada ejercicio.

Años	Gasto contable por amortización	Valor contable	Gasto fiscal por amortización	Valor fiscal
2013	10.000	50.000	30.000	30.000
2014	10.000	40.000	30.000	0
				.../...

Años	Gasto contable por amortización	Valor contable	Gasto fiscal por amortización	Valor fiscal
.../...				
2015	10.000	30.000	0	0
2016	10.000	20.000	0	0
2017	10.000	10.000	0	0
2018	10.000	0	0	0

Punto 3

31 de diciembre de 2012

Conceptos	Importes
Valor contable del derecho	0
430. Clientes 15.000	
490. Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales -15.000	
Valor contable del derecho	15.000
430. Clientes 15.000	
490. Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales 0	

31 de diciembre de 2013

A efectos de solución consideramos que el derecho de cobro sigue contabilizado y deteriorado:

Conceptos	Importes
Valor contable del derecho	0
430. Clientes..... 15.000	
490. Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales -15.000	
.../...	

Conceptos	Importes
.../...	
Valor contable del derecho	0
430. Clientes 15.000	
490. Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales -15.000	

Punto 4

31 de diciembre de 2013

Conceptos	Importes
Valor contable de la deuda	10.000
Valor fiscal de la deuda	0

APARTADO 4 B)

Tal y como se ha señalado anteriormente, cuando el valor contable y la base fiscal son diferentes pueden surgir diferencias temporarias que son aquellas derivadas de la diferente valoración, contable y fiscal, atribuida a los activos, pasivos y determinados instrumentos de patrimonio propio de la empresa, en la medida en que tengan incidencia en la carga fiscal futura.

Maquinaria

En los años 2013 y 2014 se produce una diferencia imponible en origen que revierte en los ejercicios siguientes.

Año	Gastos contable amortización (60.000/6)	Gasto fiscal amortización (60.000/2)	Ajuste base imponible impuesto sobre sociedades	Diferencia temporaria imponible
2013	10.000	30.000	-20.000	Haber
2014	10.000	30.000	-20.000	Haber
				.../...

Año	Gastos contable amortización (60.000/6)	Gasto fiscal amortización (60.000/2)	Ajuste base imponible impuesto sobre sociedades	Diferencia temporaria imponible
.../...				
2015	10.000	0	10.000	Debe
2016	10.000	0	10.000	Debe
2017	10.000	0	10.000	Debe
2018	10.000	0	10.000	Debe

Deuda por servicios exteriores

En el año 2013 se produce una diferencia temporaria deducible en origen que revierte en el ejercicio siguiente.

Año	Gasto contable	Gasto fiscal	Ajuste base imponible impuesto sobre sociedades	Diferencia temporaria deducible
2013	10.000	0	+10.000	Debe
2014	0	10.000	-10.000	Haber

Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales

En el año 2013 se produce una diferencia temporaria deducible en origen que revierte en el ejercicio siguiente.

Año	Gasto contable	Gasto fiscal	Ajuste base imponible impuesto sobre sociedades	Diferencia temporaria deducible
2013	10.000	0	+10.000	Debe
2014	0	10.000	-10.000	Haber

Multa

En este caso se produce una diferencia permanente, ya que es un gasto que no será deducible en el ejercicio actual ni en los siguientes.

APARTADO 4 C)

El PGC indica que de acuerdo con el principio de prudencia solo se reconocerán activos por impuesto diferido en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos.

Siempre que se cumpla la condición anterior, se reconocerá un activo por impuesto diferido en los supuestos siguientes:

- a) Por las diferencias temporarias deducibles.
- b) *Por el derecho a compensar en ejercicios posteriores las pérdidas fiscales.*
- c) Por las deducciones y otras ventajas fiscales no utilizadas, que queden pendientes de aplicar fiscalmente.

El activo fiscal que surge en el año 2012 será de:

Pérdidas fiscales $\times$ tipo de gravamen

$$30.000 \times 30\% = 9.000$$

Y los registros contables a los que da lugar:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	9.000	
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio		9.000

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	9.000	
6301	Impuesto diferido		9.000

APARTADO 4 D)

El beneficio antes de impuestos es:

Conceptos	Importe
Ventas y otros ingresos	100.000
	.../...

Conceptos	Importe
.../...	
Gastos (10.000 + 12.000 + 10.000)	-32.000
Beneficio antes de impuestos	68.000

A partir de los datos suministrados la liquidación del impuesto sobre sociedades del año 2013 es la siguiente:

Conceptos	Importe			
Beneficio antes de impuestos	68.000			
+/-Ajustes				
Gasto no deducible fiscalmente por seguir el principio de caja (1)	10.000			
Multas y sanciones (2)	12.000			
Deterioro de un derecho de cobro (3)	-15.000			
Amortización (4)	-10.000			
Base imponible previa	65.000			
Base imponible negativa de ejercicios anteriores (5)	-30.000			
Base imponible del ejercicio	35.000			
Tipo de gravamen	30 %			
Cuota íntegra	10.500			
Deducciones y bonificaciones de la cuota	-10.000			
Cuota líquida	500			
Retenciones y pagos a cuenta	-2.100			
Cuota diferencial	-1.600			
(1)				
Año	Gasto contable	Gasto fiscal	Ajuste base imponible	Diferencia temporaria deducible
2013	10.000	0	+10.000	3.000 Debe
2014	0	10.000	-10.000	3.000 Haber

.../...

Conceptos				Importe
.../...				
(2) Se trata de una diferencia permanente, ya que las multas y sanciones han sido un gasto contable que nunca será gasto deducible.				
(3) Con relación al deterioro de un derecho de cobro es un gasto contable del ejercicio anterior pero que es deducible en el ejercicio actual, por lo que estamos ante una diferencia temporaria deducible en reversión en el ejercicio actual.				
Año	Gasto contable	Gasto fiscal	Ajuste base imponible	Diferencia temporaria deducible
2012	15.000	0	+15.000	4.500 Debe
2013	0	15.000	-15.000	4.500 Haber
(4) La libertad de amortización produce diferencias temporarias imponible en origen, ya que el gasto contable (10.000) es inferior al gasto fiscal (20.000) por lo que se hará un ajuste negativo en la base imponible por 10.000.				
(5) La base imponible previa es de 65.000 por lo que se pueden compensar las bases imponibles previas de 30.000 y, al haberse contabilizado en su momento el crédito fiscal surgido (4745, «Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio» en $30.000 \times 30\% = 9.000$), este revierte en el ejercicio actual.				

Los asientos a realizar para reflejar el gasto devengado por el impuesto sobre sociedades son los siguientes.

Por el gasto devengado en el ejercicio:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	500	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		2.100
4709	Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	1.600	

Por la diferencia temporaria del gasto no deducible por seguir el principio de caja:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles ($10.000 \times 30\%$)	3.000	
6301	Impuesto diferido		3.000

Por la reversión de la diferencia del deterioro:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	4.500	
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles ($15.000 \times 30\%$) ..		4.500

Por la libertad de amortización:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	3.000	
4790	Pasivos por diferencias temporarias imponibles $(10.000 \times 30\%)$...		3.000

Por la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	9.000	
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio $(30.000 \times 30\%)$		9.000

Por la regularización de las cuentas derivadas de la contabilización del gasto devengado por el impuesto sobre sociedades:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente		500
6301	Impuesto diferido		13.500
129	Resultado del ejercicio	14.000	

$$\text{Resultado del ejercicio} = 68.000 - 14.000 = 54.000$$

CASO PRÁCTICO NÚM. 5

Matemáticas financieras

APARTADO 5 A)

El 30 de junio de 2007 a la empresa Topoz le fue concedido un préstamo por importe de 200.000 euros, amortizable mediante anualidades constantes al 4 % de interés anual, que comenzó a pagar a los 3 años desde su concesión, siendo el plazo total de duración de 10 años.

Dada la grave situación de tesorería por la que atraviesa la empresa, una vez pagada la anualidad del año 2012, renegocia las condiciones estipuladas inicialmente, de tal forma que acuerda con la entidad financiera un periodo de 2 años en los que solo pagará intereses y a partir de ese momento se amortizará el préstamo en su totalidad mediante anualidades constantes, siendo el último pago, con el nuevo plazo fijado, en el año 2020.

Se pide:

- a) Con las condiciones inicialmente pactadas, anualidad que amortiza el préstamo.
- b) Cuota de interés pagada en 2011.
- c) Capital pendiente de amortizar en el momento de la renegociación de condiciones.
- d) Cuota a pagar en 2014.
- e) Anualidad a pagar con nuevas condiciones.
- f) Cuota de amortización de capital correspondiente a 2016.

APARTADO 5 B)

La empresa AB.181, con la finalidad de adquirir una maquinaria que le supondrá un gran avance en su proceso productivo, está realizando imposiciones anuales en una entidad financiera, al final de cada año, por importe de 100.000 euros al 4 % de interés compuesto anual. Al final del octavo año procede a adquirir dicha maquinaria, dando como entrada el capital constituido, ofreciéndole las siguientes condiciones de pago para hacer frente al importe pendiente:

- 1. 5 pagos anuales de 90.000 euros.
- 2. Entrega de una entrada adicional de 150.000 euros y el resto mediante 3 pagos anuales.

Se pide:

Importe de los pagos anuales de la alternativa 2, sabiendo que el tipo de valoración es del 5 % y que las dos posibilidades indicadas son equivalentes.

SOLUCIÓN

APARTADO 5 A)

a) Con las condiciones inicialmente pactadas, anualidad que amortiza el préstamo

Durante los dos primeros periodos de vida de la operación hay carencia total, por lo que el capital acumulado al inicio del tercer año será:

$$200.000 \times 1,04^2 = 216.320$$

Los años restantes de la operación, hasta el total de diez, son ocho, por lo que la anualidad que amortiza el préstamo será:

$$216.320 = \text{Anualidad } a_{8|4\%}$$

$$\text{Anualidad} = 32.129,54$$

b) Cuota de interés pagada en 2011

El 1 de julio de 2011 es la fecha en la que se paga la segunda anualidad, por lo que el capital vivo al comienzo de este periodo es:

$$\text{Capital vivo} = 32.129,54 a_{7|4\%} = 192.843,26$$

Y los intereses pagados a la fecha solicitada:

$$192.843,26 \times 4\% = 7.713,73$$

c) Capital pendiente de amortizar en el momento de la renegociación de condiciones

Se han pagado dos anualidades de las ocho prevista por lo que el capital pendiente en el momento de la renegociación será el valor actual de las seis anualidades pendientes:

$$\text{Capital vivo} = 32.129,54 a_{6|4\%} = 168.427,45$$

d) Cuota a pagar en 2014

Es el segundo año de vida con las nuevas condiciones de la operación por lo que solamente se pagan intereses siendo su importe:

$$168.427,45 \times 4\% = 6.737,10$$

e) Anualidad a pagar con nuevas condiciones

Con las nuevas condiciones, el primer pago es el 1 de julio de 2013 y el último el 1 de julio de 2020. Los dos primeros pagos cubren exclusivamente los intereses por lo que las anualidades constantes son seis y su importe:

$$168.427,45 = \text{Anualidad } a_{6|4\%}$$

$$\text{Anualidad} = 32.129,54$$

f) Cuota de amortización de capital correspondiente a 2016

El capital al inicio de periodo que corresponde a la anualidad pagada el 1 de julio de 2016 es el valor actual de cinco anualidades:

$$\text{Capital vivo} = 32.129,54 a_{5\%} = 143.035$$

Y la cuota de amortización:

$$\text{Anualidad} - \text{Intereses} = 32.129,54 - 143.035 \times 4\% = 26.408,14$$

APARTADO 5 B)

El capital constituido a través de las imposiciones es el valor final de una renta pospagable de 8 términos, de cuantía de 100.000 euros y valoración al 4 % anual.

$$\text{Valor final} = 100.000 S_{8\%} = 921.422,63$$

El precio de la máquina viene determinado por el fondo constituido más el valor actual de 5 pagos anuales de 90.000 euros, que sería la cantidad aplazada

$$\text{Precio máquina} = 921.422,63 + 90.000 a_{5\%} = 921.422,63 + 389.652,90 = 1.311.075,53$$

Si opta por la entrega de una cantidad adicional (150.000) y el resto mediante tres pagos anuales iguales, el importe de cada uno de ellos será el término de una renta de tres anualidades pospagables valorados al 5 %.

$$389.652,90 - 150.000 = \text{Anualidad } a_{5\%}$$

$$\text{Anualidad} = 88.002,60 \text{ euros}$$