

CEF.-

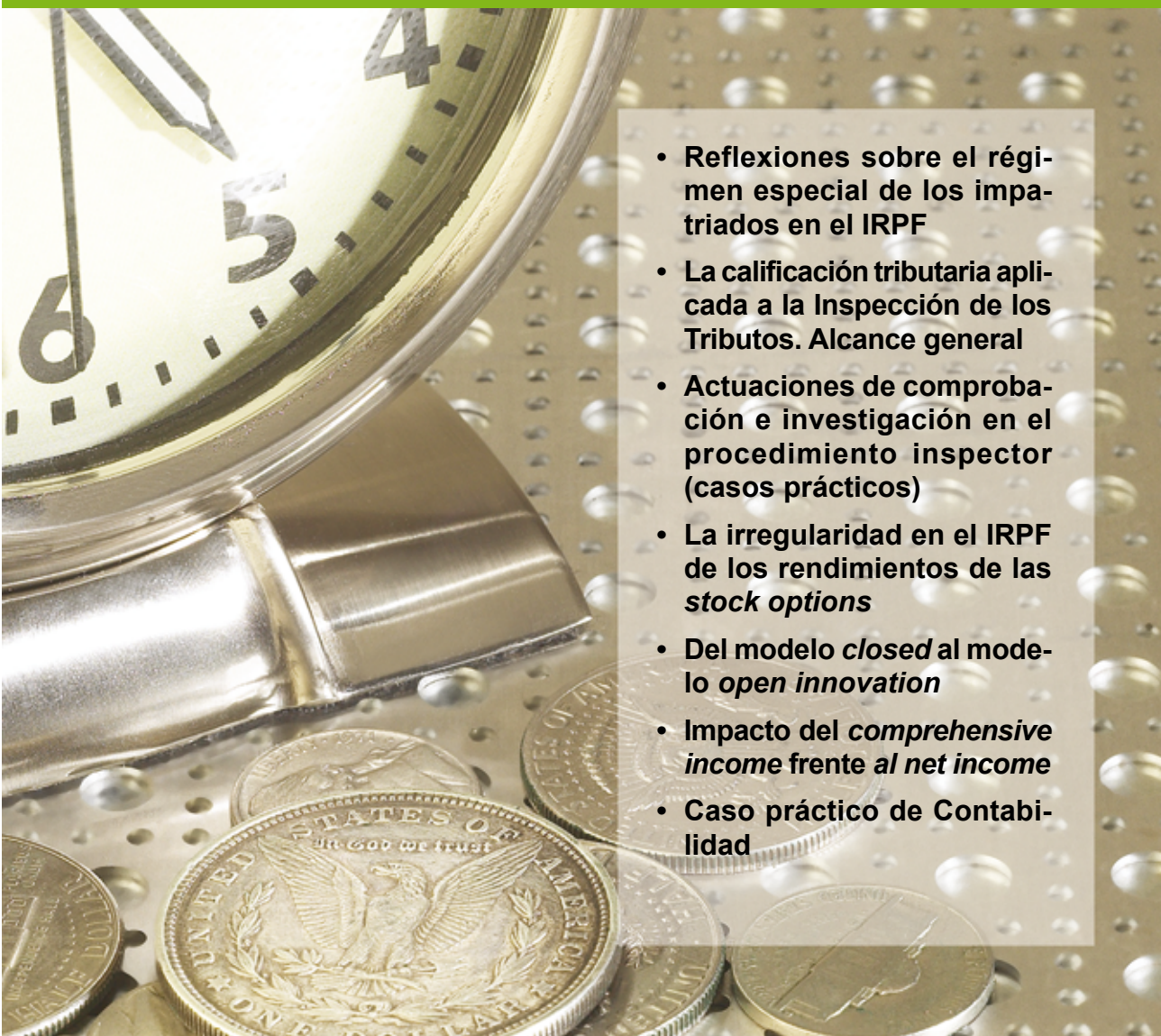
Contabilidad y Tributación

Comentarios y Casos Prácticos

ISSN: 1138-9540

Revista mensual núm. 309

Diciembre 2008



- Reflexiones sobre el régimen especial de los imputados en el IRPF
- La calificación tributaria aplicada a la Inspección de los Tributos. Alcance general
- Actuaciones de comprobación e investigación en el procedimiento inspector (casos prácticos)
- La irregularidad en el IRPF de los rendimientos de las *stock options*
- Del modelo *closed* al modelo *open innovation*
- Impacto del *comprehensive income* frente al *net income*
- Caso práctico de Contabilidad

CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

Viriato, 52
28010 MADRID

Gran de Gràcia, 171
08012 BARCELONA

Alboraya, 23
46010 VALENCIA

Ponzano, 15
28010 MADRID

www.cef.es

902 88 89 90

info@cef.es

DICIEMBRE 2008 – NÚMERO 309

DIRECTOR

Roque de las Heras Miguel

COORDINADORES

M.^a José Leza Angulo

Javier Romano Aparicio

CONSEJO ASESOR

- Sotero Amador Fernández
(Profesor del Centro de Estudios Financieros)
- Juan Arrieta Martínez de Pisón
(Vicedecano de Postgrado de la Facultad de Derecho y Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UAM)
- Eduardo Bueno Campos
(Catedrático de Economía de la Empresa. UAM)
- Inocencio Carazo González
(Socio Director de INSEA & Abogados)
- José Luis Cea García
(Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. UAM)
- Manuel García-Ayuso Covarsí
(Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Sevilla)
- Lorenzo de las Heras Miguel
(Inspector de Entidades de Crédito. Banco de España)
- Luis Alberto Malvárez Pascual
(Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Huelva)
- Alfonso Martínez García Monco
(Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Alcalá)
- Juan Monterrey Mayoral
(Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Extremadura)
- Francisco Palacio Ruiz de Azagra
(Vocal del Tribunal Económico-Administrativo Central)
- Carlos Palao Taboada
(Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UAM)
- José Ramón Ruiz García
(Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de La Coruña)
- J. Andrés Sánchez Pedroche
(Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Castilla-La Mancha)
- Eduardo Sanz Gadea
(Inspector de Hacienda del Estado. Ministerio de Economía y Hacienda)
- Enrique Villanueva García
(Profesor Titular de Economía Financiera y Contabilidad. UCM)

SUMARIO

	Página
TRIBUTACIÓN	
73/2008 Reflexiones sobre el régimen especial de los impatriados en el IRPF ACCÉSIT PREMIO ESTUDIOS FINANCIEROS 2008 (Pilar Álvarez y José Manuel Calderón)	3
74/2008 Actuaciones de comprobación e investigación inspectoras: la devolución del IVA como consecuencia de la calificación inspectora de contratos y operaciones mercantiles para regularizar el IS (Carmen Márquez y Antonio Márquez)	57
75/2008 Procedimiento inspector. Actuaciones de comprobación e investigación (casos prácticos) (José M. ^a Díez-Ochoa y Azagra)	71
76/2008 La tributación de la expropiación forzosa en la jurisprudencia y la doctrina administrativa (Francisco Javier Alonso Madrigal)	123
77/2008 Los incentivos fiscales a la I+D+i y su adecuación al Derecho comunitario: ejemplos recientes en el IS español (Francisco José Nocete Correa)	125
78/2008 La irregularidad en el IRPF de los rendimientos de las <i>stock options</i> (Andrés García Martínez)	127
CONTABILIDAD	
79/2008 Del modelo <i>closed</i> al modelo <i>open innovation</i> : la apertura del proceso de innovación en la empresa industrial española ACCÉSIT PREMIO ESTUDIOS FINANCIEROS 2008 (Mercedes Segarra, Vicente Roca, Juan Carlos Bou, Inmaculada Beltrán y Ana Belén Escrig)	143
80/2008 Impacto del <i>comprehensive income</i> frente al <i>net income</i> en los grupos empresariales españoles cotizados en la Bolsa de Madrid.... (Francisco Sousa Fernández)	165
81/2008 Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo de Gestión de la Administración de la Seguridad Social, especialidad de Auditoría y Contabilidad ... (Inmaculada de Benito Cámara)	215
RECENSIONES BIBLIOGRÁFICAS	253

Solo disponible en versión digital

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.

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

- REDACCIÓN Y ADMINISTRACIÓN:

C/ Viriato, 52 - 28010 MADRID

Telf.: 902 88 89 90

- 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 (2008): 129,81 € (IVA no incluido)

Comprende dos volúmenes:

1.º Legislación, Consultas, Jurisprudencia (en papel).

2.º Comentarios y Casos prácticos (en papel e internet).

- SUSCRIPCIÓN ANUAL (2008) 192,31 € (IVA no incluido)

(Comprende los dos volúmenes indicados anteriormente y al final de cada año se recopilan en Tomos independientes: Legislación y Jurisprudencia Tributaria).

- NÚMEROS SUELTOS (Completo):

– Suscriptores 14,43 € (IVA no incluido)

– No suscriptores 19,24 € (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 período de suscripción los podrá obtener de forma gratuita, los anteriores a su fecha de alta en el producto tendrán un descuento del 50%.

© CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

Derechos reservados, quedando prohibida la reproducción de los trabajos presentados por cualquier proceso mecánico, reprográfico o electrónico, sin la previa autorización escrita del editor.

REFLEXIONES SOBRE EL RÉGIMEN ESPECIAL DE LOS IMPATRIADOS EN EL IRPF

PILAR ÁLVAREZ BARBEITO

JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO

*Profesores de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de A Coruña*

Este trabajo ha obtenido el **Accésit Premio Estudios Financieros 2008** en la modalidad de **TRIBUTACIÓN**.

El Jurado ha estado compuesto por: don Carlos PALAO TABOADA, don Juan ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, doña M.^a José LEZA ANGULO, don Alfonso MARTÍNEZ GARCÍA MONCO, don FRANCISCO PALACIO RUIZ DE AZAGRA y don José Ramón RUIZ GARCÍA.

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

Extracto:

EL objeto de este trabajo no es otro que procurar un acercamiento a las principales cuestiones que plantea la aplicación del régimen fiscal especial de los impatriados establecido en el artículo 93 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF. Este régimen hay que contextualizarlo en el marco de otros regímenes especiales del mismo género –*special tax incentives for expatriates*–, a través de los que se pretende facilitar la incorporación de expertos extranjeros a la economía y empresas nacionales. No obstante, el modelo por el que ha optado el legislador español resulta asimétrico respecto del adoptado en otros países de nuestro entorno europeo, como es el caso de Países Bajos, Suecia, Dinamarca, Finlandia o Francia. Tal asimetría en su configuración técnica plantea un buen número de cuestiones que van desde las más obvias referidas a su interpretación o alcance, hasta los problemas que plantea su aplicación en relación con los Convenios de Doble Imposición y con el Derecho Comunitario Europeo. En este sentido, el trabajo pone de relieve cómo la configuración técnica del régimen especial de impatriados adolece de determinados defectos que permiten cuestionar, entre otros aspectos, tanto su constitucionalidad como su compatibilidad con los principios imperantes en materia de fiscalidad internacional y comunitaria, lo cual debería llevar a replantear la fórmula elegida para favorecer la atracción de trabajadores cualificados a España siguiendo modelos más «ortodoxos». Asimismo, uno de los temas de fondo que también tratamos de plantear es si las denominadas fuerzas de la globalización o la tan traída necesidad de preservar la competitividad del sistema fiscal y economía española requieren la articulación de técnicas desgravatorias (extrafiscales) de tan singular configuración y profundo alcance, o, por el contrario, debe mantenerse un mayor equilibrio en los principios y técnicas elegidos para articular medidas que persigan este tipo de objetivos.

Palabras clave: régimen especial de impatriados, trabajadores transnacionales e IRPF, residencia fiscal IRPF, fiscalidad internacional, convenios de doble imposición y tributación de no residentes.

Sumario

1. Introducción.
2. Análisis del artículo 93 de la LIRPF.
 - 2.1. Una primera aproximación a su tenor literal.
 - 2.2. Condiciones que deben concurrir para aplicar el artículo 93 de la LIRPF.
 - 2.3. El ejercicio del derecho de opción articulado en el artículo 93 de la LIRPF.
3. La tributación de los trabajadores desplazados.
4. Interrelación entre el artículo 93 de la LIRPF y los Convenios de Doble Imposición.
5. Valoración del régimen especial de trabajadores impatriados.

Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

La globalización económica ha traído consigo la necesidad de que los diferentes Estados se esfuercen en arbitrar estrategias que les permitan incrementar, desde diferentes ámbitos, su competitividad a nivel internacional. Así, por ejemplo, son muchas las medidas que se han establecido teniendo especialmente presente la movilidad de la que actualmente disponen los capitales, terreno en el cual las decisiones que los diferentes Estados adopten en el ámbito tributario serán determinantes tanto para atraer capital extranjero como para evitar la salida del ahorro interno. Desde otro punto de vista, los desplazamientos de personas y trabajadores entre países, y particularmente su libre circulación en la Unión Europea, imponen también la necesidad de dar solución a las diferentes situaciones que pueden generarse con motivo de los cambios de residencia fiscal de las personas físicas, extremo que ha venido suscitando en los últimos años un especial interés tanto por parte de las legislaciones de los países miembros de la OCDE como de la doctrina ¹.

Precisamente en torno a uno de los aspectos de esta última realidad socioeconómica, traducida en la creciente movilidad de las personas al albur de una economía altamente internacionalizada, vamos a centrar el contenido de este trabajo. En concreto, y dado que la problemática que suscita esa cuestión es muy amplia, hemos acotado nuestro estudio al análisis de las medidas que, al igual que otros Estados, se han adoptado en nuestro país con el objetivo concreto de favorecer fiscalmente el desplazamiento a territorio español de trabajadores foráneos especializados o cualificados, con el objeto de que contribuyan a la generación de valor añadido en la economía y empresas españolas.

Con ese objetivo la Ley 62/2003, de 30 de septiembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, fue la encargada de introducir un régimen fiscal especial para aquellos trabajadores extranjeros que adquiriesen la condición de residentes por trabajar en territorio español, todo ello sujeto a unas condiciones que después examinaremos. Dicha regulación fue incorporada al

¹ Las principales aportaciones doctrinales en este ámbito resultan de las siguientes obras: BETTEN, R., *Income Tax Aspects of Emigration and Immigration of Individuals*, IBFD, Amsterdam, 1998; GOLDBERG *et aliter*; «Taxation Caused After or by a Change of Residence», *Tax Notes International*, 2000, págs. 643-659 (Part. I), págs. 741-766 (Part II); WIMAN, «Tax Aspects of Migration», en *Liber Amicorum Sven-Olof Lodin*, Kluwer, 2001, págs. 306 y ss.; WEIZMAN, «Departure Taxation-Treaty Override? Extraterritorial Tax Law?», *European Taxation*, 1994, págs. 73 y ss.; IFA, *Tax Treatment of Transfer of Residence by Individuals*, Kluwer, The Netherlands, 2002, Oslo Congress; y BAYONA/NAVARRO, «Spain» en *Tax Treatment of Transfer of Residence by Individuals*, *op. cit.* págs. 481 y ss.

apartado 5.º del artículo 9 del TRLIRPF de 2004 y, tras varios cambios normativos², en la actualidad es la Sección 5.ª del Título X de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, en su artículo 93, la que aborda el denominado «Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español», también conocido como el «régimen especial de impatriados» y a cuyo desarrollo normativo se dedica el Título VIII del Reglamento del IRPF de 2007.

Con esta medida el legislador español ha ampliado la batería de medidas legislativas articuladas en los últimos años con el objetivo de fomentar la internacionalización de la economía y empresas españolas. Sin duda, algunas de ellas, de naturaleza tributaria pero con ciertos tintes de extrafiscalidad, han contribuido a tal objetivo logrando que determinadas disposiciones de nuestro Impuesto sobre Sociedades³ se sitúen entre las más competitivas de los países de nuestro entorno europeo, aunque no puede menos que destacarse que algunas de ellas vienen planteando ciertos problemas de compatibilidad con el Tratado CE o con los propios Tratados OMC.

De igual modo, el régimen de trabajadores impatriados español hay que contextualizarlo en el marco de otros regímenes especiales del mismo género –*special tax incentives for expatriates*–, a través de los que se pretende facilitar la incorporación de expertos extranjeros a la economía y empresas nacionales⁴.

No obstante lo anterior y como seguidamente analizaremos, el modelo articulado por el legislador español a través del artículo 93 de la LIRPF resulta asimétrico respecto del adoptado en otros

² Ese precepto fue objeto de desarrollo por el Real Decreto 687/2005, de 10 de junio, por el que se modificó el Reglamento del IRPF de 2004 para incorporar la regulación de esta cuestión. La lectura de los preceptos que esta última norma dedicó a la cuestión que nos ocupa pusieron de manifiesto la posible extralimitación reglamentaria en la que podría haber incurrido el ejecutivo al abordar varios aspectos que no contaban con la más mínima regulación en la Ley 62/2003, por la que se estableció este régimen fiscal.

Esta problemática ha sido precisamente una de las cuestiones que, al menos en parte, ha solventado la nueva LIRPF, toda vez que anteriormente la mayor parte del régimen sustantivo de los impatriados era regulada exclusivamente en el mencionado texto reglamentario y ahora han pasado a incorporarse al texto legal, recibiendo además una ubicación sistemática mucho más adecuada en la propia ley.

³ *V.gr.*, el régimen de expatriados del artículo 7 p) de la LIRPF, el método de exención de los artículos 21 y 22 del TRLIS, el régimen de sociedades *holding* (arts. 116-118 TRLIS), el régimen de explotación de patentes y *know-how* del artículo 23 del TRLIS, la deducción por actividades exportadoras del artículo 37 del TRLIS (en desmantelamiento por razones comunitarias y de cumplimiento de los tratados OMC), o la propia deducción del fondo de comercio financiero del artículo 12.5 del TRLIS (cuestionada por la Comisión UE).

⁴ En los últimos tiempos también se han adoptado otro tipo de normas tributarias que de forma indirecta –e incluso no deseada por el legislador– están contribuyendo a desplazar la mano de obra cualificada a determinados países (de baja tributación); en concreto, se ha puesto de relieve cómo tal efecto colateral resulta de la normativa de precios de transferencia reguladora de la localización de los intangibles (cfr. LANGBEIN, «US Transfer Pricing and the Outsourcing Problem», *Tax Notes International*, vol. 37, n.º 12, 2005, págs. 1.065 y ss.). Tampoco puede perderse de vista que en este mismo contexto de competencia fiscal entre Estados algunos países están articulando medidas tributarias tendentes a facilitar (neutralidad fiscal) la movilidad (emigración/inmigración) de sociedades; un ejemplo lo encontramos en la normativa luxemburguesa (*Vid.*: REINOLD, «The tax and legal impact of transferring a company to or out of Luxembourg», *Tax Notes International*, March 14 2005, págs. 999 y ss.). La deslocalización (artificial) de sociedades, sin embargo, está siendo combatida a través de diversos medios –fundamentalmente cláusulas antiabuso específicas– que pretenden cercenar cambios de residencia fiscal ficticios o reestructuraciones de grupos de empresas carentes de justificación económica; la norma *anti-Corporate Inversion Transactions* adoptada recientemente en EE.UU. a través de su *American Jobs Creation Act of 2004* (House Report 4520) constituye un claro ejemplo en esta dirección (*Vid.* TUEFF *et al.*, «Analysis of the International Income Tax Provisions in the US ETI Repeal Bill», *Tax Notes International*, vol.36, n.º 4, 2004, págs. 341 y ss.).

países de nuestro entorno europeo, como es el caso de Países Bajos, Suecia, Dinamarca, Finlandia o Francia. Tal asimetría en su configuración técnica plantea un buen número de cuestiones que van desde las más obvias referidas a su interpretación o alcance, hasta los problemas que plantea su aplicación en relación con los Convenios de Doble Imposición (CDI, en adelante) y con el Derecho Comunitario Europeo. El objeto de este trabajo no es otro que procurar un acercamiento a las principales cuestiones que, a nuestro juicio, podría plantear la aplicación del artículo 93 de la LIRPF desde las perspectivas interna, internacional y comunitaria.

A este respecto y adelantando aquí nuestras conclusiones, entendemos que la configuración técnica del régimen especial de impatriados adolece de determinados defectos que permiten cuestionar, entre otros aspectos, tanto su constitucionalidad como su compatibilidad con los principios imperantes en materia de fiscalidad internacional y comunitaria, lo cual debería llevar a replantear la fórmula elegida para favorecer la atracción de trabajadores cualificados a España siguiendo modelos más «ortodoxos». En último análisis, el debate que tratamos de plantear es si las denominadas fuerzas de la globalización o la tan traída necesidad de preservar la competitividad del sistema fiscal y economía española requieren la articulación de técnicas desgravatorias (extrafiscales) de tan singular configuración (exóticas, si se quiere) y profundo alcance, o, por el contrario, debe mantenerse un mayor equilibrio en los principios y técnicas elegidos para articular medidas que persigan este tipo de objetivos. Como ha observado el profesor STEINMO, en los últimos tiempos está teniendo lugar una reestructuración de los sistemas tributarios que resulta cuestionable en términos de igualdad tributaria, debido a que «la justicia social ha sido o está siendo superada por el crecimiento económico y este último depende en buena medida de la competitividad internacional⁵».

2. ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 93 DE LA LIRPF

2.1. Una primera aproximación a su tenor literal.

Con el objeto de situarnos en el tema hemos de partir de la premisa interpretativa que cabe extraer de la lectura del artículo 93 de la LIRPF, conforme a la cual las personas físicas que adquieren la residencia en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español, ostentarán un «derecho de opción» a tributar por el IRPF o por el IRNR, todo ello siempre que se cumplan una serie de condiciones.

En ese sentido, y sin perjuicio del desarrollo reglamentario del que habla expresamente la ley, los requisitos legales que deben concurrir para poder ejercitar dicha opción hacen referencia a los siguientes aspectos:

- La persona física no puede haber residido en España durante los 10 años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español.

⁵ STEINMO, S.: *Taxation and Democracy*, Yale Univ. Press, New Haven, 1993.

- El desplazamiento debe haberse producido como consecuencia de un contrato de trabajo.
- El trabajo para el que haya sido contratado el sujeto debe realizarse efectivamente en España.
- El trabajo debe efectuarse para una empresa o entidad residente en España o para un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente en territorio español.
- Los rendimientos del trabajo derivados de la relación laboral no pueden estar exentos de tributación en el IRNR.

Teniendo en cuenta lo anterior, pasamos a analizar a continuación los aspectos más controvertidos que plantea este precepto, para lo cual comenzaremos por someter a examen los requisitos exigidos por la ley para poder hacer uso del derecho de opción en torno al cual gira este régimen especial, dejando para más adelante el análisis de las cuestiones que suscita el mencionado derecho en sí mismo. Consideramos que esta sistemática puede ayudar a comprender mejor los problemas y repercusiones que implica la posibilidad de que un sujeto «residente» pueda tributar bien por IRPF, bien por el IRNR.

2.2. Condiciones que deben concurrir para aplicar el artículo 93 de la LIRPF.

2.2.A. *El aspecto subjetivo: personas físicas que adquieran «residencia fiscal» en España.*

Ajustándonos a la lectura del artículo 93 de la LIRPF y con el objeto de delimitar su ámbito subjetivo de aplicación, consideramos necesario atender, en primer lugar, a la alusión que dicho precepto comienza realizando a «las personas físicas (hasta la fecha no residentes en nuestro país) que adquieren residencia *fiscal* en España como consecuencia de su *desplazamiento a territorio español*». En esos sujetos se concretará a la postre, y siempre que se cumplan otras condiciones a las que luego aludiremos, la posibilidad de optar por tributar por el IRPF o por el IRNR.

Pues bien, partiendo de la premisa con la que arranca la redacción del citado precepto son varias las cuestiones en las que es preciso reparar para aclarar el estatus jurídico que debe concurrir en los titulares del mencionado derecho de opción.

En ese sentido, y como no podía ser de otro modo, atendiendo a la incardinación del precepto comentado en la normativa reguladora del IRPF, lo primero que ha de ponerse de manifiesto, aunque pueda parecer obvio, es que en todo caso estaremos hablando de personas físicas como únicos sujetos susceptibles de ejercitar la opción. Por tanto, habrá de descartarse la posibilidad de que cualquier otro tipo de sujetos que pudieran ser considerados obligados tributarios a efectos de este u otros tributos puedan entrar a formar parte del ámbito subjetivo de aplicación del artículo 93 de la LIRPF.

En relación con lo anterior, habrá que tener en cuenta también que el sujeto que puede acogerse al régimen especial de los impatriados es el contribuyente aisladamente considerado y no su uni-

dad familiar en el supuesto de que el trabajador se haya desplazado a España acompañado de su cónyuge e hijos. En esos casos habrá que examinar las circunstancias de cada uno de ellos para saber cuáles reúnen las condiciones para acogerse al derecho de opción a tributar por el IRPF o por el IRNR, y cuáles no, en cuyo último caso la única posibilidad será la de tributar por su renta personal como el resto de los residentes en territorio español siempre, claro está, que reúnan esa condición.

Dejando al margen cuestiones como las anteriores, que parecen más evidentes, el análisis del primer inciso del artículo 93 de la LIRPF obliga a plantear otros temas más enjundiosos, como el que puede suscitarse a raíz de la referencia que en él se hace al término «residencia».

En ese sentido, del tenor literal de dicho precepto se desprende que el desplazamiento del «impatriado» debe provocar la calificación de tal persona física como «residente *fiscal* en España», concepto que, como tal, no se define en el IRPF, dado que la LIRPF solo concreta el significado de la expresión «residencia habitual». Ello exige un estudio de dicho concepto tratando de dilucidar si verdaderamente tal disparidad terminológica debe conducir también a una interpretación diferente de ambas expresiones. De confirmarse esa conclusión, adelantamos ya, muchas serían las cuestiones a resolver respecto a la determinación de la residencia a efectos tributarios de las personas físicas, no solo en el seno del propio IRPF, sino también respecto de otros impuestos de nuestro sistema tributario así como en relación con la aplicación de los CDI.

Así pues, adentrándonos en el análisis de esta cuestión es necesario efectuar una primera remisión a los artículos 8 y 9 de la LIRPF, ya que en ellos se concreta cuándo ha de entenderse que un sujeto tiene su «residencia habitual» en territorio español, haciéndose así acreedor del estatus de contribuyente a efectos de este tributo en virtud de una obligación personal que va a determinar la tributación de su renta mundial.

En ese sentido, el artículo 8 de la LIRPF comienza señalando que serán contribuyentes por el IRPF, «las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español», siendo el artículo 9 de la LIRPF el encargado de delimitar el concepto de «residencia habitual en territorio español». Para ello el legislador utiliza una serie de puntos de conexión que ponen de relieve el vínculo subjetivo y estable que debe existir entre el individuo y el territorio español para que sea considerado residente en España, a los cuales nos referiremos a continuación.

2.2.A.1. Criterios aplicables para la determinación de la «residencia habitual» en España.

Teniendo en cuenta lo anterior y de acuerdo con lo previsto en el artículo 9 de la LIRPF, una persona física tiene su residencia habitual en territorio español y tributa por su renta mundial en España cuando concurriera cualquiera de las tres circunstancias siguientes:

a) La permanencia durante más de 183 días, durante el año natural, en territorio español.

Este punto de conexión territorial, como veremos seguidamente, ha sido interpretado con gran amplitud, permitiendo que pueda calificarse como residente fiscal en España a todo aquel sujeto del

que pueda probarse una estancia física en territorio español de una dimensión temporal apreciable y sin ausencias sustanciales.

En concreto, la ley exige una permanencia en nuestro país no inferior a 6 meses del año natural, plazo este que se computará sin tener en cuenta las denominadas por el legislador como «ausencias esporádicas». En ese sentido, el artículo 9 de la LIRPF aclara que «para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país».

Por tanto, tales ausencias (esporádicas) no se descuentan, sino que se computan, para determinar en cualquier caso el período de permanencia en territorio español⁶. De ese modo, las autoridades fiscales españolas podrán considerar residente en España a un individuo incluso en situaciones donde está acreditada una estancia en territorio español de cierta duración, pero inferior a los 183 días, toda vez que a la permanencia real o física en nuestro país habrán de sumarse los períodos en los que el sujeto se ha ausentado «esporádicamente» del territorio nacional, obteniendo como resultado un plazo de tiempo que, en su conjunto, sí superará el período exigido por la ley. En esta línea existe un buen número de resoluciones administrativas y judiciales referidas particularmente a litigios planteados con deportistas y artistas, donde las personas implicadas habían permanecido en territorio español un número de días no excesivo e inferior a los 183 días, pero que fue estimado como significativo por la Administración tributaria y los tribunales, considerando la naturaleza itinerante e irregular de su actividad profesional⁷.

⁶ CARMONA FERNÁNDEZ, N., *Guía del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes*, CISS, Valencia, 2003, pág. 75; id. «La Fiscalidad de los No Residentes en España (I)», en *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales (Ministerio de Hacienda), Madrid, 2001, pág. 173.

⁷ La Dirección General de Tributos ha afirmado en una resolución que un trabajador residente en España solo deja de serlo cuando desempeña su trabajo en otro Estado y «permanece en tal Estado (Portugal) más de 300 días al año» (RDGT de 13 de abril de 2004 [n.º 0943-04 (NFC30793)]).

La Dirección General de Tributos afirmó que una persona que viene residiendo en España y que es contratado por la Federación Nacional de Judo mexicana para entrenar al equipo nacional en México debe seguir siendo calificado como residente fiscal en España, salvo que acreditara su residencia fiscal en México a través del correspondiente certificado de residencia fiscal mexicano en cuyo caso habría que acudir al convenio de doble imposición entre ambos países (RDGT de 4 junio de 2003 [n.º 0863-02 (NFC016842)]).

El Tribunal Económico-Administrativo Central y la Audiencia Nacional declararon que una persona que venía residiendo en España y que se traslada habitualmente a otro país (el Reino Unido) para trabajar allí, *sigue siendo residente en España a pesar de que permaneció fuera de territorio español más de 183 días al año*. Tal atribución de residencia fiscal se basó en varios argumentos: a) el trabajo itinerante del sujeto; b) la existencia de vínculos subjetivos y estables entre el sujeto y el territorio español (familia y centro intereses económicos); y c) no se acreditó residencia fiscal en ningún otro país [RTEAC de 16 de abril de 1998 (NFJ029868) y SAN de 20 septiembre de 2001 (NFJ011447)].

El TEAC igualmente declaró que un individuo que reside habitualmente en España y se desplaza al extranjero durante varios meses al año es residente en España, dado que tales ausencias son esporádicas en la medida en que no son de larga duración (superiores a 6 meses) ni ininterrumpidas porque tal sujeto regresa a España entre viaje y viaje [RTEAC de 9 de julio de 1998 (NFJ007265)].

Las autoridades fiscales y los tribunales españoles consideran que cuando un deportista se traslada a otro país para realizar su actividad en el mismo por un tiempo limitado (permanencia transitoria) y conserva su vivienda en España y posee su centro de intereses económicos y sus principales relaciones familiares localizadas en España sigue siendo un residente fiscal de España. El período de permanencia en el otro país y la ausencia de España se considera irrelevante, salvo cuando acreditase su residencia fiscal en otro país de acuerdo con lo previsto en un CDI suscrito con España [RTEAC de 9 de febrero de 2001 (NFJ010675) y SSAN de 27 de junio y 17 de octubre de 2002 (NFJ014129 y NFJ014397)].

Por otra parte, ha de tenerse en cuenta que las ausencias esporádicas, tal y como establece el artículo 9.1 a) de la LIRPF, se computan, «salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país». De esta forma, la exclusión de las ausencias esporádicas o pasajeras para el cómputo del período de permanencia de 183 días solo tiene lugar cuando el contribuyente acredite su «residencia fiscal» en otro país. La Administración tributaria, en reiterada doctrina administrativa, viene exigiendo que tal acreditación consista en un «certificado de residencia fiscal» evacuado por las autoridades fiscales competentes en el Estado de que se trate y que resulte similar en forma y fondo a los «certificados de residencia fiscal» emitidos por las autoridades fiscales españolas ⁸, descartando a estos efectos los certificados que acrediten otras modalidades de residencia como, por ejemplo, la residencia administrativa o la relativa al control de cambios, entre otras.

No obstante lo anterior, la Audiencia Nacional, en al menos un pronunciamiento, ha matizado esta doctrina flexibilizando en cierta medida tal rigor probatorio ⁹. A su vez, debe destacarse la regla especial aplicable a los supuestos donde se invoque la residencia de un paraíso fiscal, en cuyo caso la ley exige acreditar presencia física en tal país o territorio durante más de 183 días durante el año, y ello sin perjuicio de la aplicación de la regla especial de «cuarentena fiscal» aplicable a casos de cambio de residencia a un paraíso fiscal por parte de un nacional español.

Por último, debe insistirse en que la interpretación amplia del punto de conexión basado en la permanencia en territorio español durante 183 días resulta de la interpretación amplia que viene realizando la Administración tributaria y tribunales españoles de la expresión «ausencias esporádicas», siendo generalizada la opinión de que solo las ausencias de larga duración, por un plazo ininterrumpido en todo caso superior a los 6 meses, se excluyen del cómputo al no constituir una «ausencia esporádica» ¹⁰.

b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

El segundo punto de conexión que establece la legislación española es el denominado «centro de intereses económicos», configurado de forma todavía más amplia que el anterior y cuya acreditación determinará también la residencia habitual en España del contribuyente.

El presupuesto de este punto de conexión atiende a la localización en territorio español de los principales intereses económicos que posee u ostenta el contribuyente, por referencia a los situados

⁸ Vid. las resoluciones de la Dirección General de Tributos de 7 de mayo de 1992, 30 de junio de 1994, 21 de diciembre de 1998, de 26 de mayo de 1998, 25 de febrero de 2002, y de 21 de enero de 2003.

⁹ SAN de 28 de noviembre de 2002, Rec. 273/2000 (vid. GARCÍA Díez, «La prueba de la residencia en los CDI según la DGT», *Boletín INUEF*, n.º 3, febrero 2006, págs. 7 y ss.; y RIBES RIBES, «La problemática de los certificados de residencias en el IRNR», *QF*, diciembre II, 2005, págs. 11 y ss.). También deberá indicarse que las autoridades fiscales deberían poner en marcha las cláusulas de intercambio de información que resultaran aplicables, allí donde el contribuyente hubiera desplegado un comportamiento de buena fe dirigido a acreditar su residencia fiscal a través de los medios que tiene a su alcance.

¹⁰ CARMONA FERNÁNDEZ, N., *Manual del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes*, CISS, Valencia, 2002, pág 82; id. «La Fiscalidad de los No Residentes en España (I)», en *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales (Ministerio de Hacienda), Madrid, 2001, págs. 174-175.

en cualquier otro país. Ello acontecerá cuando pueda corroborarse que un sujeto tiene localizadas en España sus principales fuentes de renta o de patrimonio mobiliario o inmobiliario, sus actividades económicas de carácter laboral, empresarial, profesional, etc., e incluso la gestión y administración de sus bienes y derechos.

Por otra parte, y además de la amplitud que implica el poder atender a los diferentes aspectos mencionados, el legislador ha clarificado también que la localización en nuestro país del núcleo principal o de la base de las actividades o intereses económicos puede establecerse tanto de forma «directa» como «indirecta», tal y como prevé el artículo 9.1 b) de la LIRPF. Esto significa que las rentas originadas o los bienes situados en España, obtenidos o poseídos por el contribuyente a través de una entidad extranjera, deberán computarse como «españoles» a los efectos de la determinación del núcleo de principal de los intereses económicos del contribuyente ¹¹.

A mayor abundamiento, y en relación con la fecha a la que debe atenderse para verificar la localización en España del núcleo o base de actividades o intereses económicos, lo cierto es que autorizadas voces vinculadas a la Administración tributaria española mantienen que hay que considerar si tal centro de intereses económicos se localizó en territorio español durante la mayor parte del tiempo de duración del respectivo período impositivo ¹². Es decir, debe rechazarse la evaluación de la localización de la situación económica del contribuyente a la fecha de devengo del IRPF, esto es, al día 31 de diciembre de cada año natural. Así, un contribuyente cuyo centro de intereses económicos radica en España durante 6 meses durante el año natural (de enero a junio) con toda seguridad será considerado residente habitual en España en virtud de este punto de conexión.

c) El punto de conexión basado en el vínculo familiar.

El tercer criterio que determina la residencia fiscal en España de una persona física viene dado por la circunstancia de que su cónyuge, del que no se halle separado legalmente, e hijos menores de edad que dependan de ella tuvieran residencia habitual en territorio español de acuerdo con los criterios recogidos en las letras a) y b) del artículo 9.1 de la LIRPF, ya analizados. Esto es, habrá de observarse si dichos familiares han permanecido más de 183 días en España durante el año natural o, en su caso, si el centro de intereses económicos del cónyuge y de los hijos menores de edad está localizado en España.

Por tanto, cuando no se haya podido acreditar respecto de un contribuyente ni su presencia física en España durante 183 días al año, ni el hecho de que su núcleo o base de actividades o intereses económicos esté situado en España, este resultará calificado como residente español a efectos del IRPF si su cónyuge e hijos menores de edad residieran habitualmente en España conforme a los criterios expuestos. Esta regla de extensión de la residencia a un individuo como consecuencia de la

¹¹ Así se han pronunciado los tribunales españoles en reiterada jurisprudencia. Resoluciones del TEAC de 9 de abril de 1997 (NFJ005614), de 19 de diciembre de 1997 (NFJ011238) y de 7 de febrero de 2003, y sentencias de la Audiencia Nacional de 1 de junio de 2000 (NFJ009795) y de 21 de septiembre de 2000 (NFJ009926).

¹² CARMONA FERNÁNDEZ, N.: *Guía del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes*, CISS, Valencia, 2003, pág. 79; id. «La Fiscalidad de los No Residentes en España (I)», en *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales (Ministerio de Hacienda), Madrid, 2001, págs. 176.

residencia habitual en territorio español de su familia constituye otra muestra de la amplitud de los puntos de conexión que determinan la residencia fiscal en España de las personas físicas ¹³.

No obstante todo lo anterior, este punto de conexión fiscal basado en la residencia habitual del cónyuge e hijos menores de edad articula una presunción de residencia habitual del contribuyente que admite prueba en contrario, ya que se trata de una presunción *iuris tantum*, de forma que el contribuyente puede excluir la aplicación de tal presunción acreditando su «residencia a efectos tributarios» en otro país. Ahora bien, igual que hemos dicho que sucede a efectos del llamado criterio de permanencia, las autoridades fiscales españolas, por regla, solo aceptan como medio de prueba para destruir tal presunción la aportación de un «certificado de residencia fiscal» emitido por las autoridades fiscales del correspondiente país extranjero ¹⁴, sin que tampoco en este caso tengan eficacia otro tipo de certificados con los que puedan acreditarse otras modalidades de residencia ¹⁵.

2.2.A.2. Particularidades de la expresión «residencia fiscal» a efectos del artículo 93 de la LIRPF.

Como se desprende de todo lo anterior, el concepto de «residencia habitual» manejado en el IRPF se ha configurado de forma expansiva o muy amplia, con el objeto de atraer a la jurisdicción fiscal española a toda persona que posea un cierto vínculo personal o económico con el territorio español ¹⁶.

Pues bien, llegados a este punto es necesario reparar en las particularidades que puede presentar la expresión «residencia fiscal» contenida en el artículo 93 de la LIRPF respecto del concepto de «residencia habitual» manejado por la normativa reguladora del IRPF.

Tal y como ya se ha señalado anteriormente, concluir que la LIRPF ha creado un concepto nuevo y desconectado de la ya clásica expresión de «residencia habitual», razonamiento que podría fundamentarse en la sistemática de la nueva ley ¹⁷, se traduciría en una asimetría susceptible de gene-

¹³ La Dirección General de Tributos española ha afirmado que este criterio permite que un individuo que no permanezca en territorio español durante 183 días al año sea calificado residente fiscal en España. Resolución de la Dirección General de Tributos de 21 de junio de 2000 y de 25 julio 2004 [n.º 1302-00 (NFC030811) y 1127-02 (NFC016914)].

¹⁴ Véase, por ejemplo, la Resolución de la Dirección General de Tributos de 30 de junio de 2004.

¹⁵ Téngase en cuenta, no obstante, lo que hemos indicado anteriormente sobre la doctrina de la Audiencia Nacional mitigadora del rigor probatorio en materia de acreditación de residencia fiscal.

¹⁶ En la misma línea, y como consecuencia de remisiones expresas a la LIRPF, idéntica conclusión puede extraerse examinando la normativa reguladora de otros tributos. Así, por ejemplo, el IRNR (arts. 5 y 6 del RDLeg. 5/2004 que aprueba el TRIRNR) es totalmente coherente con la regulación del IRPF y en tal sentido delimita a los contribuyentes de dicho tributo por exclusión respecto de los sujetos que lo sean a efectos del IRPF, esto es, aquellas personas que no tenga residencia habitual en territorio español. Lo mismo sucede en el marco del Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, donde la condición de contribuyente por obligación personal se atribuye a aquellas personas que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 9 de la LIRPF, tengan su residencia habitual en territorio español (art. 5 Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio).

¹⁷ En ese sentido ha de repararse en el hecho de que la nueva LIRPF ha eliminado de su artículo 9, en el que se establecen los criterios para determinar la residencia habitual en territorio español, toda referencia a los llamados «impatriados», rompiendo así con la sistemática del anterior TRLIRPF que dedicaba precisamente a esos sujetos el último apartado de dicho precepto. Ahora es el artículo 93 el que, prescindiendo de la utilización de dicho concepto, recoge la fiscalidad de los trabajadores desplazados a territorio español presentándolo como un «régimen especial», extremo que podría inducir

rar complicados problemas de interpretación y calificación, no solo respecto de los diferentes tributos a los que ya hemos aludido, sino también en relación con la aplicación de los CDI, donde el concepto de residencia alcanza una gran relevancia.

Es por ello que consideramos más acertado considerar que el legislador ha empleado la expresión de «residencia fiscal» para clarificar o enfatizar que tal requisito de residencia debe ser entendido en su sentido técnico –concepto fiscal de residencia a efectos del IRPF–, y no en el sentido que podría atribuirse al concepto de residencia en el lenguaje común o en el sentido previsto por otras normativas, como la civil o la administrativa. La ausencia de una definición específica de la expresión «residencia fiscal» a los efectos del artículo 93 de la LIRPF conduce, por tanto, a interpretar sistemáticamente este precepto con el artículo 9 de la LIRPF, de forma que tal cláusula (el art. 93 LIRPF) tenga sentido, resultando operativa y consistente en el marco de la Ley del IRPF.

Esta es, a nuestro juicio, la premisa de la que ha de partirse para analizar las singularidades que plantea el derecho de opción recogido en el artículo 93 respecto de las circunstancias a las que hace referencia el artículo 9 de la LIRPF. Así las cosas, un sujeto que haya adquirido la «residencia habitual» en nuestro país, participando así de la condición indiscutible de contribuyente a efectos del IRPF, podrá decantarse, siempre que reúna una serie de requisitos específicos, por tributar por el IRNR. De ese modo, las personas que puedan utilizar el derecho de opción serán en todo caso residentes habituales en nuestro país, como apunta el artículo 93 de la LIRPF, aunque no todos los sujetos que reúnan las condiciones del artículo 9 tendrán la opción de elegir el impuesto conforme a cuyas reglas van a tributar. Para ello se han establecido una serie de requisitos específicos que van a condicionar la extensión que, solo a efectos del mencionado precepto, haya de darse a los criterios de determinación de la residencia habitual.

a) Interpretación del criterio de permanencia temporal en relación con el régimen de impatriados.

En ese sentido, ha de hacerse referencia en primer lugar al criterio de presencia en territorio español que, como sabemos, determinará la condición de residente habitual del sujeto cuando este haya permanecido al menos 183 días del año natural en España, en cuyo cómputo se incluirán las «ausencias esporádicas». Como se ha indicado *supra*, este requisito ha sido interpretado con una gran amplitud, extremo que ha conducido a considerar residentes a sujetos cuya permanencia real en territorio español no alcanza el citado lapso temporal.

Pues bien, a la vista de lo anterior, trataremos ahora de aclarar si las consideraciones realizadas en torno al llamado criterio de la permanencia a efectos de atribuir la residencia habitual en España a un determinado sujeto, podrán predicarse, en los mismos términos, para atribuir la condición de «residente fiscal» a un impatriado con el fin de reconocerle el derecho de optar por tributar bien por el IRPF, bien por el IRNR.

A este respecto, ha de traerse a colación, en primer término, el tenor literal del artículo 115 del RIRPF de 2007, en virtud del cual y a efectos de poder ejercitar el derecho de opción «se considera-

a pensar en una diferencia respecto de los conceptos de residencia habitual y «residencia fiscal», este último utilizado por el nuevo artículo 93.

rá como período impositivo en el que se adquiere la residencia, el primer año natural en el que, una vez producido el desplazamiento, la permanencia en territorio español sea superior a 183 días», sin hacer referencia alguna a ningún tipo de ausencias esporádicas.

Una interpretación literal de este precepto, unida al hecho de que la regulación de este régimen especial ha sido extraída del artículo en el que se establecen los criterios para alcanzar la residencia habitual en España y en el que se alude al cómputo de las ausencias esporádicas, podría conducir a pensar que a estos efectos ha de aplicarse una interpretación más estricta del que hemos denominado criterio de la permanencia. En ese sentido, podría sostenerse que el sujeto ha de estar efectivamente durante 183 días del año natural en territorio español, plazo para cuyo cálculo no habrían de tenerse en cuenta las ausencias esporádicas que se pudieran haber producido.

A mayor abundamiento, si se analizan algunas de las condiciones objetivas que deben concurrir para aplicar el derecho de opción, según la normativa del IRPF, podría apreciarse el énfasis que el legislador ha puesto en la territorialidad de la prestación de servicios por cuenta ajena que ha de motivar el desplazamiento del trabajador. En particular, y sin perjuicio del análisis más exhaustivo que abordaremos posteriormente de los requisitos establecidos en el artículo 93 de la LIRPF para que este pueda ser aplicado, hemos de reparar en el hecho de que los sujetos que ahora nos ocupan deben desplazarse a territorio español *como consecuencia de contratos de trabajo*, trabajos que, además, deben realizarse *efectivamente en España y para una empresa residente española o para un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente*.

Todo lo anterior podría obligar a limitar, a efectos de aplicar el derecho de opción, la amplia interpretación que respecto de la condición de residente habitual se viene manejando en nuestro país, sobre todo en lo que atañe a las denominadas «ausencias esporádicas».

No obstante lo anterior, tales conclusiones deben matizarse teniendo en cuenta las precisiones que tanto el artículo 93 de la LIRPF como el 113 del RIRPF realizan al admitir expresamente la posibilidad de que el impatriado pueda realizar parte de su trabajo en el extranjero, ahora bien, con una serie de límites que no afectan tanto al número de días que el sujeto pueda ausentarse del territorio español para trabajar, cuanto al importe de las retribuciones que perciba por ello.

En ese sentido, el artículo 93 c) de la LIRPF considera que el trabajo se entenderá realizado efectivamente en España aun cuando parte de los trabajos se presten en el extranjero, «siempre que la suma de las retribuciones correspondientes a los citados trabajos tengan o no la consideración de rentas obtenidas en territorio español de acuerdo con el artículo 13.1 c) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, no exceda del 15 por ciento de todas las contraprestaciones del trabajo percibidas en cada año natural. Cuando en virtud de lo establecido en el contrato de trabajo el contribuyente asuma funciones en otra empresa del grupo, en los términos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, fuera del territorio español, el límite anterior se elevará al 30 por ciento.

Cuando no pueda acreditarse la cuantía de las retribuciones específicas correspondientes a los trabajos realizados en el extranjero, para el cálculo de la retribución correspondiente a dichos traba-

jos deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado al extranjero».

Así las cosas, cuando se produzcan desplazamientos fuera del territorio español por parte de los trabajadores habrá que atender al importe de sus retribuciones para saber si los mismos determinan o no la pérdida del derecho de opción, que no necesariamente la de residente habitual.

De ese modo, y aun cuando en la normativa que regula el régimen de los impatriados no se hace referencia expresa a la posibilidad de computar como parte del tiempo de permanencia en territorio español a las «ausencias esporádicas», estas deberán admitirse, aunque con las limitaciones referidas.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, consideramos que la aplicación de los criterios de residencia debe hacerse de una manera uniforme respecto de todos los sujetos, independientemente de que la aplicación del artículo 93 de la LIRPF conduzca en la práctica a interpretar restrictivamente alguno de ellos, pero no con el objeto de negarles su condición de residentes si realmente lo son, sino a los solos efectos de impedir que estos sujetos puedan hacer uso del régimen especial que comentamos. En ese sentido, las limitaciones porcentuales establecidas sobre las retribuciones del trabajo que los impatriados puedan realizar fuera de territorio español pueden limitar, únicamente respecto del artículo 93, la interpretación que aquí deba hacerse de las ausencias esporádicas, ya que parece poco probable que un sujeto pase la mayor parte del año desplazándose al extranjero para realizar trabajos allí, y que por ello perciba solo un 15 por 100 de sus retribuciones totales.

Cuestión diferente es la forma en la que se calculará la cuantía de las retribuciones específicas correspondientes a los trabajos realizados en el extranjero cuando la misma no pueda acreditarse, toda vez que en ese caso la ley obliga a tomar como referencia «los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero».

Precisamente sobre la forma en la que deben computarse las retribuciones obtenidas por trabajos desarrollados en el extranjero en tales casos se manifestó la Dirección General de Tributos, en Consulta Vinculante de 27 de julio de 2007¹⁸. Entiende el Centro Directivo que «se consignará en el numerador el número de días naturales que efectivamente el trabajador haya estado desplazado al extranjero para realizar esos trabajos, incluyendo los días no laborables. Por el contrario, no se computarán los días no laborables (finés de semana, festivos o períodos vacacionales) que el trabajador permanezca en el extranjero por motivos particulares antes del inicio de los trabajos o una vez finalizados los mismos, no tampoco los períodos vacaciones que el trabajador hubiera disfrutado en el extranjero. En el denominador se consignará el número de días naturales del año».

En estos casos, en los que la cuantía de las retribuciones específicas correspondientes a los trabajos realizados en el extranjero no pueda acreditarse, que no serán ni mucho menos excepcionales, consideramos que aun con la aclaración introducida por la Dirección General de Tributos, esta cuestión no estará exenta de problemas, especialmente en materia de prueba. En ese sentido, y ante

¹⁸ Consulta V1642-07 (NFC026890).

un trabajador desplazado a territorio español interesado en acogerse al régimen de impatriados, parece difícil que la Administración pudiera probar, si el interesado no aporta datos al respecto y la cuantía de las retribuciones por trabajos realizados en el extranjero no está acreditada, el número exacto de días naturales que efectivamente el sujeto ha estado en el extranjero, en función de los cuales se calcularían las retribuciones que determinarían la posibilidad de aplicar o no el derecho de opción sobre el que pivota el régimen especial que estamos analizando. En ese contexto, el hecho de que el sujeto pudiera cumplir algún otro de los criterios que pueden manejarse a efectos del IRPF para determinar la residencia habitual de las personas físicas, como pudiera ser el caso de que tuviese en territorio español una vivienda en la que también reside su familia, vendrían a dificultar en mayor medida, a nuestro juicio, la posibilidad de que la Administración pudiera llegar a recabar pruebas que le permitieran denegar el aludido derecho de opción al trabajador afectado.

b) El criterio del centro de intereses económicos en relación con el régimen de impatriados.

Como ya se ha señalado, la localización en territorio español de los principales intereses económicos que posee u ostenta el contribuyente, por referencia a los situados en cualquier otro país, también determina su residencia habitual en España. Teniendo en cuenta este aspecto, habría que determinar, en primer lugar, si el hecho de que pueda localizarse aquí la base de las actividades laborales del sujeto determina, por sí solo, su residencia habitual en nuestro país y, en caso de llegar a una conclusión afirmativa respecto de ese tema, si este tipo de residentes pueden ejercitar el derecho de opción al que se refiere el artículo 93 de la LIRPF.

La cuestión no está ni mucho menos exenta de complicaciones, toda vez que a pesar de que un sujeto obtenga su principal fuente de renta en España, procedente del trabajo, este puede mantener en su país de origen importantes intereses patrimoniales e incluso vitales que dificultan la determinación de la residencia atendiendo al solo criterio del centro o núcleo de los intereses económicos de la persona. A este respecto, podría servir como argumento para defender la residencia habitual española de esos sujetos la interpretación *a sensu contrario* de las palabras de SERRANO ANTÓN y ALMUDÍ CID ¹⁹ cuando señalan que «el hecho de que nos encontremos ante un Impuesto que grava específicamente la renta de las personas físicas, parece que debe conducirnos a que, aunque se posea un patrimonio considerable en nuestro país, no sería posible considerar residente a una persona que obtenga la mayoría de su renta en otros países».

Con arreglo a estas palabras, deberá atenderse al lugar de obtención de la mayor parte de las rentas para fijar la residencia fiscal de un sujeto conforme al criterio que comentamos, dejando al margen otros aspectos de indudable relevancia económica como puede ser el caso, por ejemplo, de la titularidad de un patrimonio. Conforme a lo anterior, parece que habrá que atribuir la residencia habitual en España a aquellos sujetos que se desplazan a territorio español solos, sin su familia, con el único fin de desarrollar una actividad laboral en virtud de la cual van a obtener la mayor parte de sus rentas durante un período de tiempo más o menos largo, manteniendo en su país de origen todo

¹⁹ ALMUDÍ CID y SERRANO ANTÓN: «La residencia fiscal de las personas físicas en los convenios de doble imposición internacional y en la normativa interna española», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núms. 221-222, agosto-septiembre 2001, pág. 94.

su patrimonio, circunstancia que no será infrecuente entre los trabajadores que prevean regresar allí una vez finalizado el período de expatriación. Incluso podría darse el caso, en el supuesto de los trabajadores transfronterizos, de un sujeto que realice su trabajo en España en las aludidas circunstancias manteniendo, por añadidura, su domicilio personal y familiar en otro país, desde el que se desplaza diariamente a territorio español para desarrollar su labor²⁰.

En este tipo de supuestos podemos encontrarnos con casos de doble residencia que habrán de resolverse a la luz de los CDI que puedan haberse firmado entre los Estados implicados. En ese sentido, el artículo 4.2.º del Modelo de Convenio de la OCDE (MC OCDE en adelante), establece una serie de puntos de conexión que pueden contribuir a la eliminación de los supuestos de doble residencia fiscal fijándola en uno de los Estados contratantes. Ahora bien, las reglas establecidas en dichos tratados para dirimir esas situaciones solo despliegan efectos de cara a la aplicación del convenio y, por tanto, cualquiera de los dos Estados contratantes podrá seguir calificando al contribuyente como residente fiscal a otros efectos.

Teniendo en cuenta lo anterior, un sujeto que perciba la mayor parte de sus rentas en España, por desarrollar aquí su actividad laboral, podría llegar a considerarse residente habitual atendiendo al «criterio del centro de intereses económicos»²¹, afirmación esta que, sin embargo, no cabe predicar en términos absolutos²².

Cuestión diferente es que este tipo concreto de residentes puedan beneficiarse de lo previsto en el artículo 93 de la LIRPF, cuyo primer inciso alude a las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España «como consecuencia de su desplazamiento a territorio español». A nuestro juicio, con esa precisión se está acotando la clase de residentes que podrán beneficiarse del derecho de opción, descartando a aquellos respecto de los que no pueda apreciarse la vinculación territorial añadida que supone el aludido desplazamiento.

De acuerdo con lo anterior, consideramos que para delimitar correctamente el ámbito subjetivo de aplicación del artículo 93 de la LIRPF debe exigirse una cierta presencia física o permanencia en territorio español que permita acreditar tal «desplazamiento», extremo este que, pese a concretarse en un primer momento en una presencia física en territorio español durante al menos 183 días del año natural, debe matizarse. De acuerdo con lo anterior, si bien podría afirmarse, como han hecho algunos autores, que habría que descartar la aplicación del régimen especial de impatriados cuando

²⁰ Vid. Contestación a consulta de la Dirección General de Tributos de 11 de febrero de 2002 [n.º 0221-02 (NFC016143)], relativa a la tributación en España de dos personas físicas, residentes en Francia, que son propietarias de un negocio de venta de muebles situado en territorio español, siendo este negocio su única fuente de ingresos.

²¹ Tal y como ha señalado la doctrina, «los términos en que se define la residencia fiscal basados en el "centro de intereses económicos" son deliberadamente ambiguos con el fin de que la Administración Tributaria tenga un margen de discrecionalidad amplio en su aplicación práctica». Vid. VV.AA.: *Comentarios al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Cuatrecasas, Aranzadi, Navara, 2003, pág. 158.

²² De otro modo no se entendería el tenor literal de preceptos que, como el artículo 46 del TRLIRNR, regulan el derecho a optar por tributar por el IRPF de aquellos sujetos que no son residentes en nuestro país, pese a poder obtener aquí, como mínimo, el 75 por 100 de sus rentas del trabajo. Se infiere así que no puede establecerse la presunción absoluta de que los sujetos que tengan en España el centro de sus intereses económico-laborales adquieran solo por ello la residencia habitual en nuestro país.

la condición de residente se deba «exclusivamente» —añadimos nosotros— «a cualquiera de los otros criterios establecidos en el artículo 9 de la LIRPF»²³, ello no debe implicar que únicamente deba valorarse el criterio de la permanencia²⁴ a efectos de permitir o no el ejercicio del derecho de opción propio de los impatriados.

A nuestro juicio, existirán algunos casos, especialmente cuando el trabajador desplazado a España realice trabajos en el extranjero cuya duración, a efectos del cálculo de la remuneración a la que se refiere el apartado c) del artículo 93 de la LIRPF, no pueda precisarse con exactitud, en los que la aplicación de criterios como el de los intereses económicos o el de la vinculación familiar que analizaremos seguidamente, pueden jugar un papel importante de cara a determinar la residencia fiscal del sujeto que invoca la aplicación del régimen de impatriados.

c) El criterio del «vínculo familiar» en relación con el régimen de impatriados.

De acuerdo con lo que se ha señalado anteriormente respecto de este criterio para fijar la residencia habitual de un sujeto, el hecho de que el cónyuge del contribuyente y sus hijos menores de edad residan habitualmente en territorio español permite presumir, a salvo de prueba en contrario, la residencia de tal contribuyente en España, aun cuando no pueda constatarse el cumplimiento de ninguno de los otros dos criterios examinados anteriormente. De ese modo, y a efectos de la interpretación del artículo 9 de la LIRPF, solo cuando el contribuyente en cuestión acredite, a través del correspondiente «certificado de residencia fiscal», que reside fiscalmente en otro país, se destruye dicha presunción de residencia fiscal.

Trasladando estas conclusiones al ámbito del artículo 93 de la LIRPF, es preciso averiguar si los sujetos que pueden ser considerados residentes en España atendiendo exclusivamente al criterio del vínculo familiar, pueden hacer uso del derecho de opción recogido en dicho precepto, cuestión que, en nuestra opinión, debe resolverse en sentido negativo.

Son varias las razones que en este caso nos inducen a pensar, aún con más claridad que en los dos anteriores, que la constatación de este único criterio, aun siendo válido para determinar la residencia habitual de un sujeto, no es suficiente para que dichos residentes puedan beneficiarse del aludido derecho de opción.

Así, en primer término, hay que tener muy presente que el sujeto que puede acogerse al régimen especial de impatriados es el contribuyente individualmente considerado de forma que, en el caso de desplazarse a nuestro país con toda la unidad familiar, habría que atender aisladamente a cada uno de sus miembros para saber cuál o cuáles de ellos reúnen las condiciones exigidas por la ley para poder hacer uso del derecho de opción a tributar por el IRPF o por el IRNR. En caso de que tales requisitos no concurriesen en alguno de ellos la única posibilidad para esos miembros de la unidad

²³ Vid. CORDÓN EZQUERRO, T.: «Régimen fiscal de los impatriados y expatriados», *Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional*, n.º 825, 2005.

²⁴ En ese sentido, Vid. GARCÍA CARRETERO, B.: *La fiscalidad de los trabajadores desplazados en un entorno de globalización y deslocalización*, Monografía AEF, n.º 1, 2006, pág. 142.

familiar sería la de tributar por el impuesto personal aplicable a las personas físicas residentes en España, esto es, el IRPF.

De acuerdo con lo anterior, las condiciones que requiere el artículo 93 de la LIRPF para poder hacer uso del derecho de opción se requieren de la persona física que, en particular, es residente habitual en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español para desarrollar un trabajo, requisitos que no han de cumplirse necesariamente respecto de los demás miembros de su unidad familiar que, aun pudiendo tener la condición de residentes en nuestro país, no dispondrán del mencionado derecho de opción.

Así las cosas, aunque este criterio puede servir de indicio racional del lugar de residencia de este sujeto justificándose la tributación en nuestro país en la *vis atractiva* de la unidad familiar, es sin duda el que menos pistas ofrecería por sí solo para aplicar o no el artículo 93 de la LIRPF, cuyas condiciones se exigen muy en particular del sujeto pasivo que podrá acogerse a la opción de tributación que estamos analizando. Es decir, la aplicación de este régimen especial no procedería cuando la acreditación de la residencia fiscal en España pivota puramente sobre los criterios económicos y familiares, sin demostrar de forma complementaria un desplazamiento físico del contribuyente a territorio español. Ahora bien, como ya hemos señalado anteriormente, las pruebas de tal desplazamiento en muchos casos no podrán reconducirse únicamente al test de permanencia de los 183 días.

2.2.A.3. Conclusión: sujetos residentes que pueden tributar como los no residentes.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, el artículo 93 de la LIRPF permite que una persona física residente «fiscal» en España ostente un derecho de opción referido a las concretas normas que le serán aplicables a efectos de determinar sus obligaciones tributarias materiales en la imposición sobre la renta. El artículo 93 de la LIRPF «permite» a tal «residente fiscal» que tribute «por el IRPF», esto es, en coherencia con su nuevo estatus fiscal; la segunda posibilidad consiste en permitir al «residente fiscal» que tribute a través de un impuesto pensado precisamente para sujetos que no reúnen tal condición, esto es, «por el IRNR»²⁵.

Como sabemos, este régimen fiscal se contemplaba ya en el artículo 9.5 del ahora derogado TRLIRPF, pero con una diferencia esencial entre la redacción que anteriormente se daba a ese precepto y la que ahora se ha introducido en el artículo 93 de la LIRPF. En ese sentido, la normativa actual ha introducido un inciso, que sí se recogía en el artículo 111 del RIRPF de 2004, en virtud del cual se aclara expresamente que los residentes que opten por tributar por el IRNR lo harán «*manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*».

Con este tenor literal vienen a salvarse importantes problemas interpretativos que se suscitaban a la vista del antiguo artículo 9.5 que, al no incorporar tal aclaración, obligaba a dilucidar una cuestión clave en torno al estatus fiscal de los sujetos afectados por dicho precepto. Esto es, si tal derecho

²⁵ Como ya se ha apuntado anteriormente, este es un supuesto próximo al articulado en el artículo 46 del TRLIRNR, pero con carácter inverso: residente que se permite que tribute por el IRNR (art. 93 LIRPF), en lugar de no residente que se permite que tribute en calidad de contribuyente por el IRPF (art.46 TRLIRNR).

de opción habría de interpretarse como una suerte de régimen especial para impatriados de acuerdo con el cual contribuyentes residentes pueden tributar por el IRNR conservando, sin embargo, su condición de residentes fiscales en territorio español y de contribuyentes a efectos del IRPF; o, si por el contrario, el artículo 9.5 del TRLIRPF lo que articulaba era una cláusula de recalificación de residencia fiscal para los denominados impatriados, de manera que al optar por tributar por el IRNR perdían su condición de residentes fiscales en España en el marco del IRPF así como en el de los CDI españoles ²⁶.

Como acaba de señalarse, el legislador ha resuelto ahora las dudas que pudieran plantearse en torno a la posible «recalificación» de la residencia fiscal de los sujetos que hagan uso de la opción de tributar por el IRNR. La aclaración que en ese sentido se ha introducido en la LIRPF, atribuyendo a esos sujetos la condición de contribuyentes a efectos del IRPF, no solo viene a aclarar una cuestión de gran trascendencia, sino a salvar lo que, a nuestro juicio, constituía una extralimitación normativa del anterior RIRPF. Precisamente por este motivo consideramos que sería también deseable que el legislador se hubiera hecho eco de otra importante cuestión que, hasta el momento, solo ha tenido reflejo en el RIRPF. Nos referimos al primer apartado del artículo 114 de dicho texto reglamentario, en el que se aclara que para determinar la deuda tributaria del contribuyente habrá de atenderse a las normas del TRLIRNR, entre las que se excluye de forma expresa la aplicación de los artículos que dicho texto legal dedica a los «elementos personales» del tributo (arts. 6, 8, 9, 10 TRLIRNR), cuya interpretación sistemática con el artículo 93 de la LIRPF podría volver a suscitar dudas en torno a la cuestión que estamos analizando.

Al margen de aspectos como el que acaba de exponerse que, a nuestro juicio, mejorarían la redacción del aludido precepto legal, la aclaración del tema en el sentido indicado tiene importantes consecuencias prácticas viniendo a resolver algunos problemas que, de otro modo, podrían plantearse.

En ese sentido, por ejemplo, es evidente que las autoridades fiscales españolas podrían emitir certificados de residencia fiscal en relación con las personas físicas que, en las condiciones del artículo 93 de la LIRPF, tributen como los no residentes, ya que el derecho de opción que poseen no gira en torno a su condición de residentes, sino en lo referido a las reglas con arreglo a las cuales deben tributar. Ahora bien, cuestión distinta es que tales certificados fiscales resulten válidos (bilateralmente) a los efectos de la aplicación de CDI, que siguen en este punto al artículo 4 MC OCDE para eliminar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal, toda vez que el concepto de residencia fiscal sobre el que pivota este precepto excluye a los sujetos que no tributen por renta mundial ²⁷.

²⁶ Durante la vigencia del ya derogado TRLIRPF podía invocarse, en apoyo de esa última postura, la propia ubicación sistemática de la cláusula del artículo 9.5, ya que este apartado se situaba a continuación de otras reglas que el mismo precepto recogía para delimitar o contemplar supuestos de pérdida de la condición de residencia habitual motivadas por desplazamiento al extranjero o por razón de la aplicación de normas internacionales aplicables al personal diplomático o consular. En esa línea hace ya tiempo que se viene aplicando ese sistema para encauzar la tributación de diplomáticos y miembros de oficinas consulares extranjeros que residen habitualmente en España pero que, con carácter general, tributan como contribuyentes del IRNR y son considerados y tratados por ello como no residentes a efectos de la imposición sobre la renta. A mayor abundamiento, la interpretación conjunta que pudiera hacerse del mencionado artículo 9.5 del TRLIRPF con preceptos como el 5 y 6 del TRLIRNR, en los que se regulan los elementos personales de dicho tributo, podía llevar a defender la pérdida de la condición de residentes de los sujetos que optasen por tributar por el IRNR.

²⁷ Cfr. VEGA BORRERO, «Comentario al artículo 4 (Residencia) MC OCDE 2000», en *Comentarios a los Convenios de Doble Imposición concluidos por España*, FPBM, A Coruña, 2004.

Por otra parte, el inciso del artículo 93 de la LIRPF que ahora comentamos en cierto modo parece evitar formalmente los problemas de «apatridia fiscal» que pueden suscitarse si tuviéramos que entender que dicho precepto contiene una cláusula de recalificación de la residencia fiscal. Piénsese así en la situación que podría plantearse si realmente la opción por tributar por el IRNR al amparo del mencionado artículo conllevase la pérdida de la residencia fiscal en España y, al mismo tiempo, esa persona careciese de residencia fiscal efectiva en otro país.

Cuestiones como las que acaban de describirse nos llevan a realizar un juicio positivo de la aclaración que, en el sentido mencionado, ha introducido el legislador en el artículo 93 de la nueva LIRPF, sin perjuicio de las cuestiones que esta singular configuración de la «residencia fiscal» puede plantear al contribuyente respecto de sus relaciones fiscales con terceros países.

Llegados a este punto pueden extraerse dos conclusiones. En primer lugar, el ámbito subjetivo de aplicación del artículo 93 de la LIRPF se limita a sujetos residentes en nuestro país, ahora bien, solo a aquellos que hayan adquirido tal calificación en las condiciones apuntadas. Y, en segundo lugar, los impatriados, pese a poder tributar conforme a las reglas del IRNR cuando ejerciten la opción, no pierden su condición de contribuyentes del IRPF. En ese último sentido, no hay que olvidar que su estatus de residentes no se altera como consecuencia de la opción.

Hasta aquí la cuestión puede parecer clara, pero existen otros aspectos de la regulación de este régimen especial que pueden empañar las conclusiones apuntadas. Así, ha de tenerse en cuenta que a pesar de ser contribuyentes a efectos del IRPF, extremo que es consecuencia de su condición de residentes, solo tributan por la renta obtenida en España, y no por su renta mundial. Esta situación puede llevar a pensar que estamos ante una categoría *sui generis* de residentes, conclusión que podría resultar avalada con la lectura de preceptos como el artículo 120 del RIRPF, donde se tratan los aspectos relativos al certificado de residencia fiscal que deben solicitar los impatriados. En ese precepto se introduce una aclaración con la que se matizan de una forma importante los efectos que se derivarán de dichas certificaciones respecto de los que generan el resto de los certificados de residencia que puedan expedirse por las autoridades fiscales españolas. Así, el aludido precepto aclara que respecto de los impatriados, solo en algunos casos, concretamente «a condición de reciprocidad», el Ministro de Economía y Hacienda podrá señalar los supuestos en los que se emitirán certificados acreditativos de la residencia fiscal en España, «a los efectos de las disposiciones de un convenio para evitar la doble imposición suscrito por España». De ese modo, si no concurre dicha condición, el reconocimiento de la residencia fiscal de los trabajadores desplazados parece que no tendrá efectos de cara a la aplicación de los CDI firmados por España.

Situaciones como las descritas inducen a pensar que el legislador español ha creado una categoría «especial» de residentes, de manera similar a lo que sucede en países como Reino Unido donde los denominados «no-domiciliados» o *non-doms* tributan como residentes, pero por la renta «remitida efectivamente al Reino Unido, aunque este régimen está siendo objeto de una reforma que posiblemente abocará a su supresión»²⁸. Esta conclusión que podrá perfilarse con más nitidez al tra-

²⁸ En un sentido similar CARMONA FERNÁNDEZ, sin arriesgar una posición definitiva, considera que el artículo 9.5 del TRLIRPF (actual art. 93 LIRPF) constituye un estatuto híbrido de tributación o una situación fronteriza entre residencia y no residencia (CARMONA FERNÁNDEZ, N, *Manual del IRNR*, CISS, Valencia, E-7, I-págs. 89-90).

tar cuestiones tales como la tributación de estos sujetos o la relación existente entre el artículo 93 de la LIRPF y los CDI, aspectos que serán abordados más adelante.

2.2.B. *Circunstancias temporales.*

Una vez abordadas las dudas que plantea el aspecto subjetivo del artículo 93 de la LIRPF procede tratar ahora los requisitos que tanto desde el punto de vista temporal como objetivo, impone el legislador a los trabajadores desplazados que obtengan la residencia española a efectos de poder ejercitar el derecho de opción en torno al cual gira este régimen especial.

En ese sentido, la primera condición a la que se alude tiene una dimensión claramente temporal, al subordinar el uso de la opción a aquellos sujetos *«que no hayan sido residentes en España durante los 10 años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español»*.

En torno a esta cuestión debemos comenzar por reparar en el hecho de que el legislador impone como requisito la «no residencia» del sujeto en el período indicado, lo que no implicará necesariamente que el trabajador no pueda haberse desplazado a territorio español durante el período indicado incluso para desarrollar alguna actividad laboral en España. Dicha circunstancia únicamente impediría la aplicación del artículo 93 de la LIRPF por incumplimiento de la condición temporal que allí se establece si, a tenor de las reglas establecidas en el artículo 9 de la LIRPF, ya examinadas con anterioridad, tales desplazamientos hubiesen derivado en la atribución de la condición de «residente» español a dicho sujeto.

Por otra parte, debe también plantearse la diferencia que, a efectos del cómputo del mencionado plazo de los 10 años, debe establecerse entre el desplazamiento y la residencia. En ese sentido, parece claro que el decenio debe comenzar a computarse desde la fecha en la que el sujeto haya dejado de ser residente por última vez en nuestro país, fecha que debería coincidir con la de adquisición de la residencia en otro Estado.

Señalado de ese modo el comienzo del plazo de los aludidos 10 años puede plantearse la duda en torno al momento en el que este debe entenderse cumplido. Esto es, habrá que atender al momento en el que se inicia el establecimiento en territorio español como consecuencia del desplazamiento, o será necesario esperar a la obtención de la condición de residente mediante el oportuno certificado fiscal.

A nuestro juicio, la condición temporal que el legislador ha incluido en el apartado a) del artículo 93 de la LIRPF gira en torno al concepto del «nuevo desplazamiento» a territorio español realizado por el trabajador. Así entendido, el momento en el que se produzca esa circunstancia será el utilizado para calcular el cómputo de los 10 años que deben haber transcurrido desde que el impatriado perdió por última vez su condición de residente español y hasta que de nuevo se produce un desplazamiento a nuestro territorio ²⁹.

²⁹ Parece razonable pensar, como afirma ESPINOSA DE LOS MONTEROS, S.: «Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores», en la obra colectiva dirigida por SERRANO ANTÓN, F., *Fiscalidad Internacional*, Estudios Financieros, Madrid. 2005, pág. 691, «que el cumplimiento de dicho requisito podrá ser constatado por la propia Administración tributaria con la inexistencia de presentación de declaraciones del Impuesto sobre la Renta».

Varios argumentos nos han servido para mantener esta posición. Así, en primer lugar, la literalidad del precepto es clara, evitando hablar de nueva residencia en España para los sujetos que ya lo hubieran sido anteriormente e introduciendo una referencia expresa al momento del nuevo desplazamiento. Por otra parte, si reparamos en algunos de los aspectos procedimentales que el RIRPF 2007 contempla respecto de la propia opción, veremos que esta ha de ser ejercitada en un plazo máximo de 6 meses a contar desde la fecha de inicio de la actividad. Pues bien, si esto es así, y aunque sobre este tipo de cuestiones volveremos más adelante, cabe pensar que el desplazamiento a territorio español puede perfectamente coincidir en el tiempo con el momento en el que se inicia el desarrollo de la actividad laboral. Si esto es así, el impatriado podrá ejercer la opción y tributar por el IRNR antes de haber obtenido la condición de residente exigida por el artículo 93 de la LIRPF en los términos expuestos, ya que las circunstancias que definen la residencia fiscal en España deben ser evaluadas al término del año natural. De acuerdo con lo anterior, y aunque el ejercicio de la opción en esos términos no implique un reconocimiento definitivo por parte de la Administración respecto del sujeto afectado de su condición de impatriado, extremo que quedará sujeto al cumplimiento de todos los requisitos exigidos por la ley, lo que parece fuera de duda es que el momento en el que tiene lugar el desplazamiento a territorio español es la fecha a tener en cuenta para considerar cumplido o no el período de 10 años al que estamos haciendo referencia ³⁰.

Continuando con el examen de las circunstancias temporales que habrán de ser tenidas en cuenta para poder aplicar el régimen especial de los impatriados, ha de repararse también en los problemas que puede suscitar la cuestión de su aplicación «retroactiva», esto es, a sujetos que se hubieran desplazado a territorio español e incluso hubieran obtenido su condición de residentes antes de que se aprobara y entrara en vigor dicho régimen.

Como se sabe, la entrada en vigor del antiguo artículo 9.5 del TRLIRPF de 2004, a través del cual se introdujo por primera vez en nuestro sistema tributario el derecho de opción que afecta a los trabajadores desplazados, se produjo, según el artículo 1 de la Ley 62/2003, con efectos desde el día 1 de enero de 2004. Tal circunstancia podría conducir a una interpretación del artículo 9.5 del TRLIRPF en el sentido de que para que una persona física pudiera beneficiarse de las posibilidades que brindaba tal precepto (ahora art. 93 LIRPF) debería haber obtenido la residencia, e incluso haberse desplazado a territorio español, con posterioridad a tal fecha (1 de enero de 2004).

Defendiendo tal interpretación habría que excluir no solo a los sujetos que hubieran obtenido la residencia fiscal española antes de dicha fecha, sino también a aquellos sujetos que se hubiesen desplazado a territorio español con anterioridad a 1 de enero de 2004, obteniendo sin embargo la calificación de residentes fiscales en España después de dicha fecha.

A nuestro modo de ver, una vez más hay que incidir en la diferencia temporal que la aplicación del propio concepto de residencia fiscal implica entre el momento en el que se adquiere esta y la fecha del desplazamiento a territorio español. En ese sentido, consideramos que, respecto de la cuestión que estamos analizando debe entenderse que «el régimen se aplica desde 2004, para quien

³⁰ Vid. GARCÍA CARRETERO, B.: *La fiscalidad de los trabajadores desplazados en un entorno de globalización y deslocalización*, op. cit., pág. 143.

adquiera la residencia en ese año o posteriores. Esto implica que es aplicable a quienes llegaron a España en el segundo semestre de 2003 y, en consecuencia, adquirieron la residencia a efectos fiscales en 2004»³¹.

A mayor abundamiento, en defensa de esa postura la disposición transitoria única del Real Decreto 687/2005, de 10 de junio, por el que se modificó el RIRPF de 2004, se refería a «los contribuyentes que hayan adquirido la residencia fiscal en España en 2004 o la adquieran en 2005» como únicos acreedores de la posibilidad de ejercitar la opción prevista en el artículo 93 de la LIRPF en el plazo transitorio³² previsto para ellos en la Orden Ministerial de 10 de junio de 2005, por la que se aprobaron los modelos para realizar tal comunicación, y que ha sido recientemente derogada y sustituida por la Orden Ministerial 848/2008, de 24 de marzo³³. Aquellos sujetos que hubieran adquirido su residencia fiscal antes de 2004 no pudieron optar, por tanto, al régimen especial de los trabajadores desplazados, lo que no implica necesariamente, como hemos visto, que su entrada en territorio español no se pudiera haberse producido antes de 1 de enero de dicho año.

Varios son los reparos que pueden suscitar tanto la imposibilidad de acogerse a la opción de tributar conforme a las reglas del IRNR que afecta a aquellos impatriados que hubieran obtenido la condición de residentes con carácter previo a la entrada en vigor de dicho régimen especial, como la limitación que, respecto de los sujetos que sí puedan hacer uso del mencionado derecho, afecta al número de períodos impositivos durante los cuales podrá aplicarse. Sin embargo, la finalidad que subyace en la redacción del artículo 93 de la LIRPF, unida a la aplicación de algunos de los más elementales principios de justicia tributaria, puede contribuir a comprender el significado de las mismas. En ese sentido, no hay que olvidar que la pretensión del legislador con la incorporación al IRPF de esta medida no es otra que la de facilitar la «incorporación» de expertos extranjeros a la economía y empresas españolas con lo que, una vez logrado el objetivo, se pierde en gran medida el significado de prolongar lo que, a la postre, se traduce en un beneficio fiscal importante para sujetos, ya residentes, que desarrollan aquí su actividad laboral en un términos similares a los trabajadores cualificados españoles. Desde este punto de vista, dilatar en exceso este tipo de medidas no vendría sino a poner en tela de juicio la aplicación de principios tan relevantes como el de igualdad o el de capacidad económica, pudiendo incluso suscitar dudas sobre su compatibilidad con el Derecho Comunitario Europeo en aspectos tales como, por ejemplo, la libre circulación de trabajadores. Piénsese así en aquellos supuestos donde un residente español se hubiera desplazado previamente a un Estado miembro de la Unión Europea para desempeñar su trabajo durante un período de tiempo, concluido el cual, regrese a territorio español³⁴.

³¹ LÓPEZ LUBIÁN, J.I.: «El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma», *IEF, Cuadernos de formación. Colaboración* 04/06. Volumen 1/2006, pág. 56.

³² Teniendo en cuenta que los modelos de comunicación para el ejercicio de esta opción de tributación no fueron aprobados hasta la publicación de la Orden EHA 1731/2005, de 10 de junio, los sujetos que hubieran adquirido la residencia fiscal española desde el 1 de enero de 2004 no pudieron comunicar su opción hasta que se aprobó el modelo. Por ello, de no arbitrase dicho plazo transitorio (2 meses desde la fecha de publicación de la Orden), se les hubiera pasado el plazo general para realizar la comunicación, fijado en el artículo 114 del RIRPF 2004 en 6 meses como máximo desde que se inicia la actividad laboral en nuestro país.

³³ BOE n.º 78, de 31 de marzo de 2008.

³⁴ En torno a la jurisprudencia del TJCE relacionada con la libre circulación de trabajadores y el IRPF, *vid.* CALDERÓN/MARTÍN JIMÉNEZ, «La armonización jurisprudencial de la imposición directa», en CORDÓN EZQUERRO (Coord.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, CISS, 2007, págs. 1.837 y ss.

2.2.C. Requisitos objetivos.

2.2.C.1. El desplazamiento a territorio español debe producirse como consecuencia de un *contrato de trabajo*.

Habida cuenta de que estamos analizando el régimen especial de los trabajadores desplazados es lógico que uno de las condiciones exigidas por el artículo 93 de la LIRPF, en concreto su apartado b), haga referencia, precisamente, al hecho de que el desplazamiento de la persona física deba tener carácter laboral, esto es, la persona debe desplazarse a territorio español en virtud de un contrato de trabajo que le obliga a desempeñar su trabajo por cuenta ajena en nuestro país.

Pues bien, examinando las diferentes cuestiones que plantea la redacción de dicho requisito ha de puntualizarse, en primer término, la necesidad de que el referido contrato de trabajo deba haberse firmado o concluido con anterioridad al desplazamiento. Nótese que el precepto requiere «que el desplazamiento (...) se produzca *como consecuencia* de un contrato de trabajo». De esta forma, el artículo 93 de la LIRPF no resultará aplicable para aquellos sujetos que primero se desplacen a territorio español y, posteriormente, encuentren aquí trabajo. Distinta será la situación en los casos de cambios de destino o cambios de lugar o centro de trabajo realizados en el marco de una relación laboral previa al desplazamiento que, a nuestro juicio, deben considerarse amparados por la norma.

Así pues, lo que parece requerirse inequívocamente es un contrato de trabajo y que tal contrato provoque el desplazamiento a territorio español. Se trata, por tanto, de desplazamientos para trabajar en España mediando un contrato que otorgue cobertura a tal actividad, entendiéndose cumplida esta condición cuando «se inicia una relación laboral, ordinario o especial, o estatutaria con un empleador en España, o cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador y exista una carta de desplazamiento de este».

Lo anterior lleva a dejar fuera del ámbito de aplicación de la norma a los desplazamientos a territorio español motivados por un cambio en la localización del lugar de prestación de *servicios independientes*. En ese sentido, el precepto aclara de forma expresa que no podrán acogerse a este régimen los sujetos que obtengan rentas calificables como obtenidas a través de un establecimiento permanente situado en territorio español, actividad económica esta que, a tenor del artículo 93 de la LIRPF, se considera incompatible con el propósito de atraer trabajadores cualificados ³⁵.

Dicha situación, a nuestro juicio, puede suscitar reparos desde el punto de vista de su compatibilidad con principios como el de igualdad tributaria e incluso con el propio Derecho Comunitario. Piénsese así que mientras una persona que adquiera residencia fiscal española como consecuencia de un desplazamiento motivado por un contrato de trabajo resulta cubierta por el artículo 93 de la LIRPF, el sujeto que adquiera residencia fiscal española como consecuencia de un desplazamiento a España motivado por un cambio en el lugar del desarrollo o sede de su actividad económica, profesional o empresarial, o de un contrato mercantil, no tendría la posibilidad de utilizar el llamado régimen de «impatriados».

³⁵ LÓPEZ LUBIÁN, J.I.: «El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma», *op. cit.*, pág. 57.

No obstante lo anterior, el escollo que ello puede representar podría tratar de salvarse si, antes de producirse el desplazamiento de la actividad económica de que se trate, el sujeto afectado se convierte en trabajador de su empresa a través de la firma del oportuno contrato de trabajo. La fórmula alternativa pasaría por constituir una sociedad de servicios y que la entidad contratase al desplazado como trabajador, aunque en este caso la validez del entramado requiere de condicionantes adicionales y no está exento de problemas (v.gr., ¿hasta qué punto el contrato entre la sociedad de servicios y el socio es un contrato de trabajo a estos efectos?).

2.2.C.2. Los trabajos deben realizarse efectivamente *en* España.

Una interpretación conjunta de los diferentes requisitos objetivos establecidos en el artículo 93 de la LIRPF conduce a la conclusión de que la persona física debe desplazarse a territorio español al objeto de desempeñar su puesto de trabajo en el marco de la economía española y, en principio, dentro de las fronteras nacionales. No parece que el precepto pretenda amparar desplazamientos de personas para desarrollar su labor *desde* España, pero sin conexión territorial con la economía española. Tal sería el caso de «ejecutivos» de empresas que se desplazan a vivir en España realizando su trabajo principalmente fuera de territorio español. Cuestión distinta será que, de concurrir algún otro de los criterios utilizados por la LIRPF para determinar la residencia habitual en territorio español, diferente al de la permanencia, la Administración pueda conseguir pruebas suficientes para negar a esos sujetos la posibilidad de acogerse al régimen de impatriados, cuando la pretensión de esos sujetos sea esa.

A ese respecto la propia ley introduce la posibilidad, como ya se puso de manifiesto en las primeras páginas de este trabajo al tratar la cuestión de las «ausencias esporádicas», de que parte de los trabajos se presten en el extranjero, sin que por ello deba entenderse necesariamente incumplido el requisito que comentamos. Tal y como se expuso en su momento, esta situación se dirimirá a la vista del importe de las retribuciones percibidas por la labor realizada fuera del territorio español, o bien en función de los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado al extranjero, cuando no sea posible acreditar la cuantía de las retribuciones específicas correspondientes a dichos trabajos.

Sin perjuicio de las cuestiones que puede suscitar este tema a efectos de determinar la condición de residente fiscal del contribuyente, ya examinadas, el hecho de que el requisito objetivo que comentamos se haya relativizado en el sentido apuntado, obliga a hacer otro tipo de reflexiones.

Piénsese así en el beneficio que para estos contribuyentes se puede derivar si esos rendimientos del trabajo obtenidos por la labor desarrollada en el extranjero se entienden no realizados en territorio español y no se someten a tributación en España. Como quiera que los impatriados solo tributan aquí por renta obtenida en territorio español, la aplicación de la regla del 15 ó 30 por 100, porcentajes a los que alude el artículo 93 c) de la LIRPF, derivará en la práctica en un porcentaje de renta exenta *a forfait*, ya que difícilmente se someterá a tributación en el país donde se entiende obtenida la renta, sobre todo por falta de control y de información al respecto. Como se sabe, la obtención de rentas del trabajo por residentes de un país con motivo de trabajos realizados en el extranjero, raramente son sometidos a imposición en el Estado donde se efectúan, a menos que tal desplazamiento se prolongue en el tiempo o cuando exista una retribución directa (y no indirecta) por parte del contratista residente al trabajador no residente.

2.2.C.3. Que los trabajos se realicen para una empresa o entidad residente en España o *para* un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente en territorio español.

Este requisito viene a perfilar todavía más el condicionante anterior, ya que los trabajos no solo deben realizarse *en España*, sino también *para una empresa residente española o para un establecimiento permanente situado en España* de una entidad no residente.

De este modo, se enfatiza la *territorialidad* de la prestación de servicios por cuenta ajena, respecto de la cual se aclara que estos deben redundar en beneficio de tales entidades para que se entienda cumplida la condición. Esto es, el legislador no pone el acento tanto en el criterio del pago como en el hecho de que el beneficio derivado de la labor del trabajador redunde efectivamente en una entidad española o establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente.

Lo anterior ha de llevarnos a examinar algunos supuestos en los que no siempre será fácil dirimir si es aplicable o no el contenido del artículo 93 de la LIRPF, sobre todo atendiendo a la condición de residente o no del empleador. Téngase en cuenta que el contrato no tiene necesariamente que haberse suscrito con un empleador situado o residente en territorio español y tampoco parece necesario que se trate de un «contrato de trabajo *español*»³⁶.

En esa línea, los casos que menos dudas ofrecerán serán aquellos en los que el trabajador desplazado haya firmado un contrato laboral con una entidad residente en nuestro país con el objeto de prestarle sus servicios en territorio español.

Sin embargo, allí donde el empresario o empleador no sean residentes y el trabajo para ellos se realice por una persona física *desde* España, pueden plantearse diferentes situaciones respecto de las cuales la aplicación del artículo 93 de la LIRPF no puede defenderse en todo caso. Ciertamente, aun en ese contexto, pocas dudas ofrece el hecho de que tal relación esté cubierta por el citado precepto cuando el empleador no residente opera en territorio español a través de un establecimiento permanente, de forma que el trabajador desplazado desempeña su labor en España para o en el marco de la actividad desarrollada por el establecimiento permanente y en beneficio de este.

Pero la cuestión es diferente si la entidad empleadora no residente no cuenta en nuestro país con un lugar fijo de negocios con el que poder vincular a un trabajador desplazado que presta sus servicios en territorio español.

Ciertamente, no será frecuente el caso del trabajador desplazado a España para trabajar para una entidad no residente sin establecimiento permanente en territorio español y en esta hipótesis parece razonable excluirla del régimen de impatriados, toda vez que la finalidad de la norma es atraer expertos de otros países y que se integren en la economía española dinamizándola por la vía de su actuación para empresas establecidas en territorio español.

Cuestión diferente a la anterior se planteará en aquellos supuestos en los que el trabajador desplazado lo es en virtud de un contrato laboral con un no residente, pero cuya actividad se realiza para y en

³⁶ En el mismo sentido, ESPINOSA DE LOS MONTEROS, «Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores», *op. cit.*, pág. 691.

beneficio de una entidad o empresa residente o de un establecimiento permanente de una entidad no residente. En este tipo de hipótesis, la exclusión en todo caso del trabajador desplazado a España del ámbito de aplicación del artículo 93 de la LIRPF no parece una solución coherente con la finalidad de la norma. La cuestión clave resultaría de determinar si tal trabajador desplazado adquiere residencia fiscal en España como consecuencia del contrato entre su empleador y la empresa española destinataria del servicio, y si tal trabajador no residente puede considerarse «materialmente» un trabajador de la empresa española donde presta sus servicios de forma sostenida en el tiempo³⁷. Nótese que el artículo 93 de la LIRPF admite la aplicación del régimen de impatriados cuando el desplazamiento del trabajador a España es ordenado por su empleador (residente o no en España) y el trabajador realiza su prestación para una empresa residente en España o para un establecimiento permanente situado en territorio español, allí donde los servicios redunden en beneficio de la empresa española o del referido establecimiento permanente.

Teniendo en cuenta lo anterior, los posibles casos sobre los que se proyectará la norma podrían ser los siguientes:

- a) Persona física desplazada que firma contrato laboral con entidad residente en España al objeto de prestarle sus servicios en territorio español;
- b) Persona física desplazada que firma contrato con *entidad* no residente que opere a través de un establecimiento permanente en España (de acuerdo con el art. 13 TRLIRNR o art. 5 del CDI aplicable) al objeto de prestar sus servicios para el establecimiento permanente en territorio español; y
- c) Persona física desplazada que posee un contrato laboral con empresa no residente, pero se desplaza a España para prestar servicios o realizar, por cuenta de su empresario, trabajos para una empresa o entidad residente de España o para un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente (*secondments*).

A nuestro juicio, resulta claro que en los dos primeros supuestos concurren los condicionantes para aplicar el régimen especial, mientras que en el tercer supuesto habría que atender a las circunstancias del caso concreto.

2.2.C.4. Los rendimientos del trabajo que se deriven de la relación laboral no deben estar exentos de tributación por el IRNR.

Para que resulte aplicable el derecho de opción y el contribuyente residente pueda tributar como no residente la ley requiere, lógicamente, que los rendimientos del trabajo derivados de su relación laboral no estén exentos de tributación por el IRNR.

³⁷ En este orden de cosas, posiblemente fuera útil traer a este contexto el concepto de *economic employer* que existe en la jurisprudencia neerlandesa (y en el propio art. 15.2 MC OCDE), en el sentido de que en ciertos casos no resulta decisiva la existencia de un contrato de trabajo para determinar que el «empleador económico» del trabajador es aquel que ejerce efectivamente la autoridad o relación de poder con tal empleado, de manera que cuando en el marco de una prestación de servicios entre dos entidades un trabajador contratado por la prestadora se desplaza al Estado de la prestataria para prestar servicios y estos son dirigidos y ordenados por esta última y su salario es soportado también por la prestataria, se entiende que esta última es el «empleador económico» del trabajador desplazado. *Vid.* F. PÖTGENS, «The Dutch Supreme Court Reaffirms and Clarifies "de facto employer" under article 15 of the OECD Model», *Intertax*, vol.36, n.º 2, págs. 75 y ss.

A este respecto ha de tenerse en cuenta que, de no establecerse este requisito, podríamos encontrarnos con supuestos donde el ejercicio de la opción conduciría a situación de «desfiscalización» absoluta o de doble no imposición, lo cual no parece razonable, ni admisible desde un punto de vista constitucional atendiendo especialmente al principio de igualdad tributaria del artículo 31.1 de la Constitución Española, interpretado a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional ³⁸.

Entendemos que allí donde concurrieran los requisitos objetivos anteriormente analizados lo normal es que los rendimientos del trabajo que la persona física desplazada obtuviera en el marco de tal relación laboral estén sujetos a tributación por el IRNR [art. 13.1 c) TRLIRNR]. Resulta irrelevante a estos efectos que los rendimientos del trabajo los pague o abone el empresario residente español, el establecimiento permanente situado en España, o el empresario no residente sin establecimiento permanente en nuestro país. Lo relevante es que tales rendimientos deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español ³⁹ y realizada en beneficio de una empresa residente en España o de un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente. En esa línea hemos de recordar que el legislador ha dado más relevancia al «criterio de la obtención de beneficio» que al «criterio del pago».

Nótese, sin embargo, que el artículo 13.1 c) del TRLIRNR, *in fine*, establece la *no sujeción* de los rendimientos del trabajo derivados de trabajos realizados *íntegramente* en el extranjero y sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero. En relación con tales rendimientos no concurriría el requisito articulado en el artículo 93 de la LIRPF, dado que tales rendimientos se consideran «no obtenidos en territorio español», es decir, no sujetos al IRNR. A nuestro entender, cuando el artículo 93 de la LIRPF establece la condición de la no exención de tributación por el IRNR de los rendimientos del trabajo también podría estar contemplando estos supuestos de no sujeción al IRNR, aunque lo cierto es que la expresión empleada en el referido artículo 93 no es la más afortunada técnicamente (véase el art. 22 LGT).

³⁸ Como ha puesto de relieve dicho tribunal en reiterada jurisprudencia, «La expresión 'todos' absorbe el deber de cualesquiera personas, físicas o jurídicas, nacionales o extranjeras, residentes o no residentes, que por sus relaciones económicas o desde nuestro territorio (principio de territorialidad) exteriorizan manifestaciones de capacidad económica, lo que les convierte también, en principio, en titulares de la obligación de contribuir conforme al sistema tributario. Se trata, a fin de cuentas, de la igualdad de todos ante una exigencia constitucional –el deber de contribuir o la solidaridad en el levantamiento de las cargas públicas– que implica, de un lado, una exigencia directa al legislador, obligado a buscar la riqueza allá donde se encuentre, y de otra, la prohibición en la concesión de privilegios tributarios discriminatorios, es decir, de beneficios tributarios injustificados desde el punto de vista constitucional, al constituir una quiebra del deber genérico de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado» [Fj. 7.º de la STC 96/2002, de 25 de abril (NFJ012237)]. Al hilo de esta cuestión RODRÍGUEZ BEREJO, A.: «Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española», Civitas *REDF*, n.º 100, 1998, pág. 613, señala que «la desigualdad de trato que la exención o el beneficio supone ha de ofrecer una justificación razonable y ser proporcionada al fin perseguido».

³⁹ A los efectos de determinar si una renta tiene la calificación de rendimiento del trabajo en el ámbito del IRNR habrá que atender a lo establecido en la LIRPF (*vid.* arts. 3 y 13 TRLIRNR). No obstante, el TRLIRNR adopta un enfoque más analítico que la LIRPF en relación con los rendimientos del trabajo, toda vez que algunas de las manifestaciones de renta que se califican como tales en el ámbito del IRPF reciben un tratamiento específico o singular en el IRNR; así, por ejemplo, las reglas de determinación del origen económico propias de los «rendimientos del trabajo» no coinciden con las establecidas en relación con las «pensiones y prestaciones similares», ni con el de las «retribuciones de administradores y de consejos de administración» (*vid.* art. 13 TRLIRNR). Tal tratamiento analítico se intensifica claramente en el ámbito de los CDI, en la medida en que este acoge una disgregación de la tributación de diferentes rentas que en el IRPF tienen la calificación de rendimientos del trabajo. Sobre esta cuestión, *vid.* RUIZ GARCÍA, «Artículo 15: renta del trabajo dependiente (o renta derivada de un empleo)», en *Comentarios a los Convenios de Doble Imposición Españoles*, Fundación Barrie, La Coruña, 2004, págs. 811 y ss.; y AGUAS ALCALDE, *La tributación internacional de los rendimientos del trabajo*, Aranzadi, 2003.

Con todo, opinamos que la interpretación finalista del artículo 93 de la LIRPF reclama excluir del ámbito objetivo del precepto los casos donde los rendimientos del trabajo estén no sujetos o estén exentos del IRNR, esto es, donde no exista tributación efectiva en España en el marco del referido impuesto.

La exención articulada en el artículo 14.1 a) del TRLIRNR también puede plantear ciertas interferencias en relación con el régimen del artículo 93 de la LIRPF, dado que introduce en el IRNR la exención prevista en el artículo 7 p) de la LIRPF, en relación con determinados rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero. Ciertamente, allí donde concurren los presupuestos para aplicar el régimen de los impatriados del artículo 93 de la LIRPF no siempre concurrirán simultáneamente los presupuestos del artículo 7 p) de la LIRPF. No obstante, no puede perderse de vista que pueden existir casos donde el trabajador desplazado a España que presta servicios para una empresa española también puede prestar servicios en el extranjero en cuyo caso tal porcentaje de su remuneración podría estar exenta en el IRNR español por aplicación de los artículos 14.1 a) del TRLIRNR y artículo 7 p) de la LIRPF [o incluso no sujeta *ex art.13.1 c) TRLIRNR*]⁴⁰. En este tipo de casos, entendemos que tal circunstancia no excluiría la aplicación de la opción por el IRNR, tal y como está articulada en el artículo 93 de la LIRPF. Así, el requisito establecido por este último precepto debe interpretarse en el sentido de que no media tal exención cuando la mayor parte de los rendimientos del trabajo derivados de la relación laboral estén sujetos y no exentos de acuerdo con el TRLIRNR.

En relación con esto último, también debería haberse considerado la posible incidencia de los CDI sobre esta materia. En este sentido, la aplicación del artículo 15 de los CDI concluidos por España (precepto relativo a la tributación de los servicios personales dependientes) establece una serie de reglas de reparto de poder tributario entre el Estado de residencia del trabajador y el Estado contratante en el que se ejerce el empleo, de manera que dependiendo del caso se asignaría tributación exclusiva al Estado de residencia o por el contrario se admitiría el ejercicio del poder tributario por los dos Estados contratantes⁴¹. La principal cuestión que se plantea aquí es determinar cuál es la

⁴⁰ No obstante, entendemos que la aplicación del artículo 7 p) de la LIRPF en el ámbito del IRNR no tiene mucho sentido, toda vez que este último somete a los no residentes por la renta obtenida en territorio español en tanto que la exención del artículo 7 p) se proyecta sobre contribuyentes residentes que realizan trabajos en el extranjero. Lo que sí podría tener sentido es combinar el régimen de impatriación con el régimen de expatriación del artículo 7 p) de la LIRPF. Nótese que otros sistemas articulados para favorecer la «impatriación» permiten aplicar las exenciones parciales establecidas para fomentar la internacionalización de las empresas [el régimen de expatriados o nuestro art. 7 p) LIRPF] con el régimen especial de impatriados. Ello acontece por ejemplo en el marco del régimen de impatriados francés, tras la reforma de 2008. Con todo, el sistema elegido por el legislador español hace difícil tal combinación al establecer la no tributación de la renta de fuente extranjera obtenida por el impatriado. Así, en los casos donde un impatriado prestara servicios, en el marco de su relación laboral con la entidad española, a entidades no residentes percibiendo una remuneración (específica o no) por ello, tal renta estaría sujeta a tributación en España, salvo cuando pudiera considerarse «no obtenida» en España [art.13.1.c) TRLIRNR] o fuera satisfecha por tales entidades no residentes por trabajos realizados en el extranjero y en el marco de una segunda relación laboral (*salary split*). En torno al alcance e interpretación del artículo 7 p) de la LIRPF, *Vid.* Contestación a consulta de la Dirección General de Tributos de 30 de diciembre de 2003 [n.º 2559/03 (NFC019032)].

⁴¹ El artículo 15 MC OCDE establece cuatro reglas de distribución de poder tributario cuya aplicación depende fundamentalmente del lugar donde se ejerce el empleo y de otras circunstancias concurrentes. Estas cuatro reglas pueden sintetizarse de la siguiente forma:

1.ª Regla: La renta derivada del empleo solo puede gravarse en el Estado de residencia del empleado allí donde la actividad laboral (el empleo o trabajo) no se realiza o ejerce en el territorio del otro Estado contratante.

2.ª Regla: La renta derivada del empleo puede gravarse en el Estado de residencia del empleado y en el otro Estado contratante allí donde la actividad laboral (el empleo o trabajo) se realiza, total o parcialmente, en el territorio de este último Estado (de la actividad).

posición del trabajador desplazado que invoca el artículo 93 de la LIRPF en el marco de los CDI concluidos por España y particularmente en el contexto del artículo 15 de los CDI españoles, lo cual actualmente no resulta claro a la luz del referido artículo 93 de la LIRPF ni de su normativa de desarrollo, por más que, a nuestro juicio, resulte cuando menos llamativo que una persona que tribute como no residente fiscal pueda posicionarse como residente de tal Estado en el marco de los CDI concluidos por el mismo.

En este contexto cabría plantear básicamente tres grandes hipótesis, a saber:

- a) El trabajador desplazado que invoca el artículo 93 de la LIRPF no es considerado residente fiscal de España a los efectos de la aplicación de los CDI españoles y, por tanto, no puede invocarlos frente a otros Estados. La consecuencia sería su imposición en esos otros Estados como un no residente no amparado por un CDI, en cuyo caso no serían extraños los casos de doble imposición internacional. A este respecto, hay que tener en cuenta que el trabajador desplazado que invoca el artículo 93 de la LIRPF no puede beneficiarse de los métodos para eliminar la doble imposición internacional en España.
- b) El trabajador desplazado que invoca el artículo 93 de la LIRPF es considerado residente fiscal en España a los efectos de la aplicación de los CDI y puede invocar tales convenios (y su art. 15) frente a otros Estados donde obtiene renta del trabajo. En este supuesto estarían, por ejemplo, los casos de *salary-split*, en los que el trabajador tiene un segundo contrato de trabajo con una entidad extranjera que le satisface rentas del trabajo por prestaciones de servicios realizadas ya en España ya en otros países. En ese contexto el trabajador desplazado, como regla general, no soportará un impuesto en el Estado de la fuen-

3.ª Regla (excepción a la 2.ª regla): Las rentas derivadas del empleo percibidas por un residente de un Estado contratante que ejerce su empleo en el otro Estado contratante solo pueden someterse a imposición en el primero (residencia) allí donde concurren simultáneamente las circunstancias referidas a continuación:

- a) El perceptor permanece en el otro Estado durante un período o períodos cuya duración no exceda, en conjunto, de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado, y
- b) Las remuneraciones son pagadas por, o en nombre de, un empleador que no sea residente del otro Estado (de la actividad), y
- c) Las remuneraciones no son soportadas por un establecimiento permanente que el empleador tenga en el otro Estado.

4.ª Regla: Las remuneraciones obtenidas de un empleo realizado a bordo de un buque o aeronave explotados en tráfico internacional, o de una embarcación destinada a la navegación interior, pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

En todo caso, no puede perderse de vista que la aplicación del artículo 15 de los CDI presupone o pasa por la existencia de una persona física residente de un Estado contratante que se desplaza (como no residente) al territorio de otro Estado contratante para ejercer su empleo en el mismo; como ya hemos destacado y analizamos más adelante, es dudoso que tales presupuestos subjetivos concurren en las hipótesis de aplicación del artículo 93 de la LIRPF. Es decir, desde la perspectiva española el trabajador desplazado a España es residente fiscal en territorio español, pero es tratado como no residente a los efectos de su tributación personal sobre la renta por aplicación del artículo 93 de la LIRPF. En tal sentido, desde esta perspectiva española tal trabajador estaría sujeto a la primera regla prevista en el artículo 15.1 de los CDI españoles y, por tanto, tributaría exclusivamente en España por tal renta del trabajo derivada de su prestación de servicios en territorio español. Cuestión distinta es que tal enfoque resulte incontrovertible a nivel bilateral. En torno al alcance del artículo 15 MC OCDE y las peculiaridades previstas en la red convencional española, *vid.* RUIZ GARCÍA, «Artículo 15: renta del trabajo dependiente (o renta derivada de un empleo)», en *Comentarios a los Convenios de Doble Imposición Españoles*, *op. cit.* págs. 811 y ss.; y AGUAS ALCALDE, *La tributación internacional de los rendimientos del trabajo*, *op. cit.*

te por la renta obtenida en el extranjero (ni tampoco tal renta salarial extranjera estará sujeta en el IRNR), y cuando lo estuviera, en principio, debería tener derecho a aplicar los métodos para eliminar la doble imposición previstos en el CDI concluido por España como consecuencia de su estatus fiscal de residente fiscal española a estos efectos.

- c) El trabajador desplazado que invoca el artículo 93 de la LIRPF es calificado como residente fiscal en el otro Estado contratante, por ejemplo, en casos en los que el trabajador desplazado está contratado por una entidad extranjera que le destina temporalmente a su establecimiento permanente situado en territorio español. En esta tercera hipótesis, en principio habría que resolver la doble residencia fiscal por aplicación de las *tie-breaker rules* previstas en el artículo 4.2 del CDI aplicable en el marco del correspondiente procedimiento amistoso, lo cual puede resultar problemático para el contribuyente. Es más, no sería extraño que en estos casos se resolviera el caso atribuyendo la residencia fiscal al otro Estado contratante en cuyo caso la tributación en España del trabajador desplazado que invoca el artículo 93 de la LIRPF podría verse «recortada».

Ciertamente, la posición del trabajador desplazado que invoca el artículo 93 de la LIRPF es muy distinta dependiendo de la posición que se adopte en España respecto de su residencia fiscal a los efectos de los CDI, así como atendiendo al enfoque adoptado por los demás Estados que presentan una conexión real o personal con el trabajador desplazado o con su actividad. En todo caso y volviendo a enlazar con la cuestión referida al cumplimiento del requisito previsto en el artículo 93 c) de la LIRPF a tenor del cual los rendimientos del trabajo que deriven de la relación laboral no estén exentos de tributación en el IRNR, ya hemos visto cómo puede haber casos donde la aplicación de los CDI unida a la legislación interna española del IRNR puede conducir a la no tributación de determinadas rentas salariales extranjeras (v.gr., el caso del *salary-split* referido más arriba) en el Estado de la fuente y en el de la residencia (España). No obstante, pensamos que el requisito del artículo 93 c) de la LIRPF debe interpretarse sin considerar la incidencia que posee en este ámbito las reglas de tributación previstas en los CDI concluidos por España.

Por último, debe insistirse en el hecho de que las restantes rentas que obtenga el contribuyente, diferentes a rendimientos del trabajo, están sujetas a imposición en España de acuerdo con las normas del IRNR, lo cual en muchos supuestos conducirá a su no tributación efectiva, ya por estar exentas, ya por considerarse no obtenidas en territorio español. Este será el caso de las rentas exentas a las que se refiere el artículo 14 del TRLIRNR, o el de las rentas que se consideran «no obtenidas» en España con arreglo al artículo 13 del TRLIRNR o al artículo 118 del TRLIS⁴². Tampoco puede perderse de vista que los sujetos que opten por la tributación por el IRNR, con arreglo al artículo 93 de la LIRPF, no están comprendidos en el ámbito subjetivo de aplicación de la transparencia fiscal internacional, con todo lo que ello conlleva. Asimismo, el artículo 93 de la LIRPF no ha previsto ninguna cláusula específica que limite su ubicación por residentes de países y territorios calificados como paraísos fiscales que se desplacen a territorio español. La falta de cláusulas que salvaguarden la correcta y no abusiva aplicación del régimen de impatriados, ciertamente, puede permitir que se produzcan resultados poco deseables en un sistema tributario moderno.

⁴² En relación con los dividendos distribuidos con cargo a rentas exentas por parte de una ETVE.

2.3. El ejercicio del derecho de opción articulado en el artículo 93 de la LIRPF.

2.3.A. Aspectos materiales.

Llegados a este punto, y tras analizar los requisitos subjetivos, objetivos y temporales a los que el legislador ha sometido el derecho de los «impatriados» a optar por tributar conforme a las reglas del IRNR, es evidente que se ha arbitrado para un determinado tipo de contribuyentes una facultad de la que podrán valerse o no, según convenga a sus intereses.

Entendemos que la redacción del artículo 93 de la LIRPF permite a los contribuyentes optar, y por tanto cambiar de régimen, durante el periodo impositivo de cambio de residencia y los 5 siguientes. Por tanto, el ejercicio de la opción en un periodo impositivo por la tributación por el IRNR no vincula al contribuyente en relación con la tributación en los periodos impositivos posteriores. Tal ausencia de restricciones en el ejercicio de la opción puede abrir importantes vías de planificación fiscal, especialmente en relación con rentas que no tengan la calificación de rentas del trabajo. Quizás hubiera sido conveniente limitar el derecho de opción en el sentido de obligar a mantener el régimen tributario por el que se ha optado.

Por otro lado, consideramos que si durante el periodo en el que puede ejercitarse la opción se producen cambios de circunstancias que implican la no concurrencia de los requisitos establecidos en el artículo 93 de la LIRPF, tal derecho de opción dejaría de existir. Así, por ejemplo, el hecho de que el trabajador desplazado deje de prestar servicios por cuenta ajena para una empresa o entidad residente impide el ejercicio de tal opción.

Del mismo modo, ha de entenderse que allí donde el trabajador desplazado a España abandona el territorio nacional durante el plazo de ejercicio de la opción y, como consecuencia, perdiera su condición de residente español, perderá igualmente tal derecho de opción, sin que el plazo de 5 años pueda considerarse suspendido. Es decir, el retorno a España de tal trabajador no rehabilita tal derecho de opción, aunque ello no impida que, si reúne los requisitos exigidos por la ley, pueda volver a ser residente. Así las cosas, allí donde perdiera tal condición, perdería también su derecho a ejercitar su opción en ejercicios posteriores, salvo que su desplazamiento se produjera 10 años más tarde. Quizás en este punto la norma podría haber sido más flexible, a la vista de la alta movilidad de los trabajadores de grupos de empresas multinacionales. La norma española tampoco aclara la incidencia que pueden tener en este ámbito los CDI, de suerte que la aplicación de la regla de resolución de casos de doble residencia fiscal del artículo 4.2 MC OCDE puede implicar que un trabajador calificado como residente fiscal con arreglo a la legislación fiscal española sea calificado como «no residente» en España y residente fiscal de otro Estado contratante.

2.3.B. Aspectos procedimentales.

Para abordar esta cuestión debemos referirnos especialmente al RIRPF de 2007 (arts. 116 y ss.), así como a la Orden Ministerial 848/2008, de 24 de marzo, por la que se aprueban los modelos de

declaración del IRPF para impatriados, y de comunicación para el ejercicio de la opción por tributar por dicho régimen.

De acuerdo con esas normas, el ejercicio de la opción debe realizarse presentando el modelo facilitado a esos efectos por la Administración en el plazo máximo de 6 meses a contar desde la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España, o en la documentación que le permita el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social del país de origen.

A esos efectos, además de la fecha señalada así como la de entrada en territorio español, la comunicación debe reflejar una serie de datos tales como los relativos a la identificación del trabajador así como la del empleador y, en su caso, de la empresa o entidad residente en España o del establecimiento permanente para el cual se presten los servicios, además de incluirse los aspectos relacionados con el trabajo que se va a desarrollar tales como la descripción de la actividad laboral, el centro de trabajo, la dirección del mismo, la duración del contrato y, si procede, la duración de la orden de desplazamiento.

La Administración, en los 10 días hábiles siguientes a la presentación de la citada comunicación expedirá, si procede, un documento acreditativo en el que conste el ejercicio de la opción, documento que servirá al interesado para justificar su condición de contribuyente por el régimen especial de trabajadores desplazados especialmente ante las personas o entidades obligadas a practicar retenciones o ingresos a cuenta.

De acuerdo con lo señalado hasta el momento, puede deducirse que el impatriado puede comunicar la opción de tributar por este régimen antes incluso de cumplir efectivamente todos los requisitos que el artículo 93 de la LIRPF considera indispensables para ello. Téngase en cuenta a estos efectos que si el plazo máximo para presentar la citada comunicación es de 6 meses a contar desde la fecha de inicio de la actividad, el trabajador puede no haber cumplido la condición de residente en los términos en los que se requiere por el citado precepto legal.

Así pues, el documento que en su caso pueda expedir la Administración habrá de entenderse como un justificante de la opción del trabajador desplazado cuyos principales efectos se despliegan respecto de las retenciones que hayan de practicarse a ese sujeto. Sin embargo, no podrá entenderse como un pronunciamiento definitivo por parte de la Administración ⁴³ sobre el derecho a aplicar este régimen, toda vez que el mismo está sujeto a una serie de requisitos subjetivos, objetivos y temporales que deben ser posteriormente acreditados por los contribuyentes y cuyo incumplimiento provocará la exclusión del régimen en el período impositivo en el que se produzca el mismo, situación que debe ser comunicada tanto a la Administración como a los sujetos retenedores.

No obstante lo anterior, respecto de las condiciones apuntadas ha de tenerse en cuenta que, al tratarse de cuestiones fácticas y también cuestiones de calificación, las autoridades fiscales podrían

⁴³ Vid. MARTÍN-ABRIL Y CALVO, D.: «El nuevo régimen de tributación por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes o Régimen de "impatriados"», *Carta Tributaria*, n.º 16, 2005, pág. 14.

lógicamente denegar la concurrencia de los presupuestos de aplicación del artículo 93 de la LIRPF, de suerte que tal resolución debería ser impugnabile. Sin embargo, consideramos que tal denegación no puede sustentarse en un rigor excesivo en las exigencias probatorias requeridas al contribuyente, allí donde este haya desplegado un esfuerzo probatorio razonable y de buena fe que pudiera ser verificado o completado por las autoridades fiscales españolas empleando sus potestades administrativas, entre las que se cuenta la solicitud de suministro de información a autoridades fiscales extranjeras en virtud de normas de asistencia administrativa mutua internacional ⁴⁴.

Además de los aspectos relacionados con el ejercicio y exclusión de la opción, el RIRPF también contempla el modo en que aquellos sujetos que hubiesen optado en su momento por acogerse al régimen especial de impatriados, podrán renunciar al mismo, renuncia que debe realizarse antes de que comience el año natural (mes de noviembre o diciembre) en el que deba surtir sus efectos y que, además, significará para el contribuyente la imposibilidad de volver a optar por su aplicación.

Teniendo en cuenta que la renuncia vendrá dada normalmente por razones de eficiencia fiscal, la anticipación temporal que requiere obliga a un esfuerzo de planificación fiscal relevante o a soportar las consecuencias en términos de coste fiscal de una falta de planificación ⁴⁵.

3. LA TRIBUTACIÓN DE LOS TRABAJADORES DESPLAZADOS

Con todo lo señalado hasta el momento, podemos concluir que aquellos sujetos que se desplacen a territorio español en virtud de un contrato de trabajo que ha de desarrollarse en las condiciones expuestas, adquirirá la condición de residente fiscal en España haciéndose acreedor tanto de la condición de contribuyente a efectos del IRPF como del derecho a optar por tributar según las reglas de dicho tributo o por las que son propias del IRNR.

Pues bien, sentado lo anterior habrá que examinar las características de la tributación del impatriado en función del impuesto conforme a cuyas reglas prefiera tributar, extremo que, a nuestro juicio, debería obligar a replantear algunos aspectos del régimen especial que comentamos.

En ese sentido, y aunque ello parezca obvio, debe realizarse una primera aclaración relativa a la clase de rentas que se ven afectadas por el régimen de los impatriados. Esto es, a pesar de la primera impresión que pudiera extraerse tanto de la propia denominación de este régimen especial, aludiendo expresamente a los «trabajadores», como sobre todo de los requisitos objetivos exigidos por el artículo 93 de la LIRPF, relativos a las circunstancias en las que debe desarrollarse el «trabajo» para poder aplicar el derecho de opción, los rendimientos del trabajo no serán los únicos por los que los trabajadores desplazados deban tributar en nuestro país.

Así pues, cualquier otra categoría de renta sometida a tributación en el IRPF, respecto de la cual mantienen la condición de contribuyentes, es susceptible de someterse a tributación en la persona del

⁴⁴ Vid. CALDERÓN CARRERO: *Intercambio de Información y Fraude Fiscal Internacional*, Estudios Financieros, Madrid, 2000.

⁴⁵ Cfr. NÚÑEZ, I.: «Rodaje práctico del régimen de impatriados», *Aranzadi JP*, n.º 12, 2005, pág. 53.

impatriado cuando este opte por acogerse a las reglas del IRNR. Piénsese que no tendría mucho sentido que un residente tributase a través del IRPF por rentas diferentes de las del trabajo y simultáneamente se le permitiera tributar por sus rentas del trabajo por el IRNR. Además de los problemas que todo ello podría generar, consideramos que el artículo 93 de la LIRPF no permite esa tributación dual. Ahora bien, lo anterior no impide que el «impatriado» que ejercita la opción de tributar por el IRNR pueda quedar sujeto, simultáneamente, a las dos modalidades de sujeción fiscal que contempla el artículo 15.1 de la ley reguladora de ese impuesto (sujeción al IRNR con y sin mediación de establecimiento permanente). Este será el caso de un sujeto que, además de desempeñar su empleo y obtener rentas del trabajo, desarrolle actividades económicas de carácter empresarial o profesional a través de una base fija de negocios situada en territorio español, esto es, un establecimiento permanente, en cuyo caso habrá de tributar por toda la renta imputable a dicho establecimiento, cualquiera que sea el lugar de su obtención.

No obstante lo anterior, lo cierto es que la opción que los impatriados tienen de tributar conforme a las reglas del IRNR introducirá diferencias relevantes respecto al resto de los trabajadores, desplazados o no, que sean residentes fiscales en España y que resulten gravados por el IRPF, distinguos que no guardan relación tanto con la clase de rentas que puedan percibirse sino con el lugar en el que las mismas se entiendan obtenidas.

En efecto, si un sujeto adquiere la condición de residente en nuestro país, sea cual sea el motivo que haya originado tal calificación, tributará por el IRPF por su renta mundial. Esta será la primera consecuencia que acarreará para un impatriado el hecho de tributar por ese impuesto. Sin embargo, si hace uso del derecho de opción que, en las condiciones expuestas, le concede el artículo 93 de la LIRPF, conforme al cual puede tributar por las reglas del IRNR, su situación será bien distinta.

En ese sentido, el artículo 114 del RIRPF de 2007 es muy claro al respecto, señalando que los trabajadores desplazados, pese a ser residentes en España, no tributan por su renta mundial, sino «exclusivamente por las rentas obtenidas en territorio español». Así las cosas, las rentas que se entiendan obtenidas por el «impatriado residente en España» fuera del territorio nacional, no resultarán gravadas en nuestro país, pudiendo darse el caso en el que las rentas extranjeras del impatriado no tributen efectivamente en ningún país.

De acuerdo con lo anterior, hay varios conceptos que deben conciliarse para comprender íntegramente el funcionamiento del régimen especial que nos ocupa. Estamos ante sujetos que pese a ser residentes no tributan por su renta mundial, sino por la renta obtenida en territorio español, como los no residentes, y todo ello sin que el ejercicio del derecho de opción conlleve la pérdida de su condición de contribuyentes a efectos de un impuesto pensado para la tributación de los sujetos residentes, esto es, el IRPF.

Por otra parte, además de las más que aparentes contradicciones que se derivan de lo anterior, hay que pensar también que la aplicación del régimen del artículo 93 de la LIRPF en principio debería implicar la imposibilidad de considerar residentes en España, a efectos de aplicar los CDI, a los impatriados que opten por tributar por el IRNR. No debe olvidarse que el artículo 4.1 MC OCDE, en el que se basan los CDI españoles, excluye de la calificación de «residente en un Estado contratante» a aquellas personas a las que dicho Estado somete a gravamen únicamente por las rentas obte-

nidas en su territorio, como sucedería en el caso de los impatriados que ejerciesen el comentado derecho de opción ⁴⁶.

A mayor abundamiento, como también ha señalado la doctrina ⁴⁷, el artículo 120 del RIRPF, dispone expresamente la posibilidad de estos sujetos de solicitar el certificado de residencia fiscal en España, posibilidad que, sin embargo, se somete a una condición de reciprocidad cuando se trate de un certificado que acredite la condición de residente en España, a los efectos de las disposiciones de un convenio para evitar la doble imposición.

Dejando por el momento al margen estas últimas cuestiones relacionadas con la aplicación de los CDI a los impatriados, cuya trascendencia pensamos que merece un estudio independiente, nos vamos a centrar ahora en analizar, desde un punto de vista estrictamente interno, el régimen de tributación previsto para los trabajadores desplazados cuando opten por tributar conforme a las reglas del IRNR.

Para ello trataremos de seguir el orden establecido en el artículo 114 del RIRPF, en el que se hace una relación de las pautas a las que debe ajustarse el gravamen de la renta que los impatriados obtengan en territorio español, reglas que coinciden básicamente con las normas que la LIRNR aplica para calcular la deuda tributaria de los no residentes que operen en nuestro país sin establecimiento permanente.

En ese sentido, la primera de las cuestiones a tener en cuenta pasa por la tributación «de forma separada por cada devengo total o parcial de la renta sometida a gravamen, sin que sea posible compensación alguna entre aquellas». Este sistema provoca que los rendimientos de signo negativo y las pérdidas patrimoniales no puedan ser compensados con ningún tipo de rendimientos positivos o ganancias patrimoniales, aun cuando se obtengan en el mismo ejercicio impositivo y procedan del mismo bien o derecho. La aplicación de esta regla provoca que el devengo del impuesto para estos sujetos sea instantáneo ⁴⁸, sin perjuicio de que por motivos relacionados con la gestión del mismo exista un único modelo anual de declaración en el que se detallarán de forma separada los diferentes tipos de rentas que dichos sujetos hayan obtenido.

Por lo que atañe a la base liquidable de cada renta, esta «se calculará para cada una de ellas de acuerdo con lo establecido en el artículo 24 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes», precepto referido al cálculo de la base imponible relativa a las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. La aplicación de este precepto genera, entre otras consecuencias, la obligación de cuantificar la renta por su importe íntegro, sin que resulten aplicables mínimos personales o familiares, gastos deducibles ni reducciones, sin perjuicio de la aplicación de la doctrina del TJCE sobre la extensión a no residentes sin establecimiento permanente de las denominadas «ventajas fiscales objetivas» (v.gr., gastos deducibles, reglas de configuración de la base imponible, tipos de gravamen, deducciones técnicas, reglas devolución de impuestos indebidos) ⁴⁹.

⁴⁶ Vid. VEGA BORRERO, «Artículo 4 MC OCDE 2000. Residencia Fiscal», en *Comentarios a los CDI concluidos por España*, op. cit. págs. 218 y ss.

⁴⁷ LÓPEZ LUBIÁN, J.I.: «El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma», *IEF Cuadernos de formación. Colaboración 04/06*. Volumen 1/2006, pág. 58

⁴⁸ Vid. VV.AA.: *Comentarios al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre la Renta de No Residentes*, Cuatrecasas, Ed. Aranzadi, Navarra, 2000, págs. 2.104-2.105.

⁴⁹ En relación con el concepto de ventajas fiscales objetivas que maneja el TJCE, vid.: MARTÍN/CALDERÓN, «Jurisprudencia del TJCE en materia de IRPF», en *Manual del IRPF*, IEF, Madrid, 2005, págs. 1.658 y ss.

A la cuota íntegra hace referencia el apartado c) del artículo 114.1 del RIRPF, señalando que la misma «se obtendrá aplicando a la base liquidable los tipos de gravamen previstos en el artículo 25.1 del TRLIRNR».

Una vez calculada la cuota íntegra, y con el fin de determinar la cuota diferencial, se descontarán las deducciones por donativos a las que se refiere el artículo 69.3 de la LIRPF, así como las retenciones e ingresos a cuenta.

En relación con los pagos a cuenta, el reglamento aclara que los mismos se realizarán de acuerdo con lo establecido en la normativa reguladora del IRNR respecto de las retenciones practicadas sobre las rentas obtenidas sin establecimiento permanente, extremo que encuentra su explicación en el hecho de que si se practicasen de acuerdo con las reglas de las retenciones en el IRPF, el contribuyente acabaría soportando retenciones que superarían con creces su cuota, debiendo por ello solicitar de forma mayoritaria las consiguientes devoluciones ⁵⁰.

En ese sentido ha de tenerse en cuenta que a pesar de que la legislación española no contempla la posibilidad de los llamados «períodos cortos», esto es, inferiores al año natural, cuando tiene lugar un cambio de residencia en el transcurso del mismo, sí se han arbitrado mecanismos que ayudan a paliar las consecuencias negativas que a efectos tributarios pueden generar dichas modificaciones en el estatus jurídico de un sujeto. Piénsese que en esos casos y ante la aplicación de tributos devengados el 31 de diciembre, será en esa fecha cuando se verifique el cumplimiento o incumplimiento de los requisitos exigidos para obtener o no la condición de residente ⁵¹.

Pues bien, respecto de esos supuestos, la primera modificación que se introdujo al respecto corrió a cargo de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, norma que permitió a los sujetos que hayan de tributar por el IRNR la posibilidad de deducir las retenciones e ingresos a cuenta soportados por el IRPF en el ejercicio o ejercicios en los que no se pudo verificar su condición de contribuyente por aquel tributo hasta el final del período impositivo del que se trate ⁵². Esta es precisamente la situación por la que pueden verse afectados los impatriados en tanto no comuniquen a la Administración la opción de tributar por el régimen especial que comentamos, por lo que si se les hubieran practicado retenciones de acuerdo con las reglas del IRPF y finalmente se decantan por tributar por el IRNR, podrán solicitar la devolución del importe de las retenciones que supere su cuota.

Hasta el momento nos hemos limitado a exponer las características básicas de la tributación de los impatriados prestando especial atención al supuesto de que estos decidan acogerse a la opción de tributar por sus rentas conforme a las reglas del IRNR.

Ahora bien, de la lectura del propio artículo 93 de la LIRPF se desprende que las consecuencias del ejercicio del derecho de opción al que estamos haciendo referencia no se limitan a la renta

⁵⁰ LÓPEZ LUBIÁN, J.I.: «El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma», *op. cit.*, pág. 59.

⁵¹ Sobre esta cuestión *Vid.* SERRANO ANTÓN, F.: «Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes», Documentos del IEF, n.º 24/02, págs. 24 y ss.

⁵² VEGA BORREGO, F.A.: «Comentario al artículo 4 (Residencia) 4 MC OCDE (2000)», en la obra colectiva *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*, *op. cit.* págs. 218-219.

obtenida por el trabajador desplazado, sino también a su gravamen a efectos de otros tributos, pudiendo así hablarse de los «efectos colaterales» que se derivan de la mencionada opción.

En ese sentido, el propio artículo 93 aclara expresamente que «el contribuyente que opte por la tributación por el IRNR quedará sujeto por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio» (IP, en adelante), extremo que podría hacer conveniente la modificación expresa del artículo 5 de la Ley 19/1991 con el objeto de reflejar la previsión contenida en el artículo 93 de la LIRPF.

Esta regla específica va dirigida a garantizar cierta coherencia fiscal entre el IRPF y el IP en relación con la tributación del contribuyente que ejercita la opción de tributar por el IRNR⁵³. Es decir, la persona física que ejercita la opción de tributar de igual modo que los no residentes en el ámbito de la imposición sobre la renta tributará también conforme a las reglas previstas para esos sujetos en el ámbito del IP. Ello no hace otra cosa que trasladar al ámbito del IP las consecuencias que para un sujeto tendrá el ejercicio del derecho de opción previsto en el artículo 93 de la LIRPF, lo cual en un escenario de supresión del IP todavía hace más atractivo y ventajoso el régimen de impatriados.

Por otra parte, y aunque el legislador no haya hecho referencia a ello, tampoco deben ignorarse los efectos que el derecho de opción puede tener en el ámbito de otros impuestos distintos a los mencionados, extremo que, de ser así, debería aclararse expresamente por el legislador. Piénsese que las reglas o criterios establecidos en el artículo 9 de la LIRPF para la determinación de la residencia habitual son empleados en el ámbito de otros impuestos como el ya mencionado IP, o el ISD (art.6 LISD). Además, el estatus del que participan los impatriados por el hecho de ser residentes contri-

⁵³ Como ha apuntado ESPINOSA DE LOS MONTEROS «la opción de tributar como no residente impone al contribuyente la obligación de tributar en el IP por obligación real, lo que significa, no disponer del mínimo exento de 108.182,18 euros y tributar desde el primer euro, por todos los bienes y derechos que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español» (ESPINOSA DE LOS MONTEROS, «Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores», en *Fiscalidad Internacional*, Estudios Financieros, 2005, pág. 661). Por otro lado, entendemos que en relación con nacionales comunitarios no puede dejar de señalarse que algunas de las reglas de tributación del IP por obligación real podrían no resultar compatibles con el Derecho Comunitario, ya por ser discriminatorias, ya por ser restrictivas de una libertad fundamental (libre circulación de trabajadores o libre prestación de servicios). Hasta la fecha el TJCE no ha considerado discriminatorio restringir la concesión del mínimo exento a los sujetos no residentes. No obstante, no puede perderse de vista que aunque el TJCE acepta con carácter general la diferencia de trato fiscal entre ambas categorías de sujetos residentes y no residentes por un mismo Estado miembro (generalmente el Estado de acogida), en el entendimiento de que como regla son sujetos situados en posiciones no comparables (jurisprudencia *Schumacker*), tal convalidación de estas diferencias de trato es más limitada de lo que parece. La jurisprudencia del TJCE ha ido evolucionando en el sentido de que la regla de la no comparabilidad afecta fundamentalmente a las denominadas «ventajas fiscales (subjettivas)» referidas a la subjetivación del impuesto (*personal tax allowances: splitting* o cociente familiar, beneficios derivados de la tributación conjunta), esto es, los que adaptan el gravamen a la situación personal y familiar del contribuyente, pero tal regla de no comparabilidad y de inexistencia de discriminación no alcanzaría a las «ventajas fiscales objetivas» (*objective tax benefits*: deducciones relacionadas con la renta como los gastos necesarios para su obtención, la devolución de retenciones, el pago de créditos de impuesto vinculados a los dividendos como el antiguo *ACT* inglés o el *avoir fiscal* francés); respecto a la aplicación de estas últimas se considera que debe hacerse un análisis fáctico y normativo para determinar si los residentes y los no residentes están en una posición o situación comparable a efectos de disfrutar de las mismas. Esto es precisamente lo que ha ocurrido en una serie de casos posteriores (*Asscher* C-107/94, Rec. 1996, p. I-3089, *Gerritse* C-234/01, Rec. 2003, p. I-5933, *Barbier* C-364/01, de 11-12-2003, *Scorpio* C-290/04, *Centro Equestre* C-345/04, *Conijn* C-346/04, *Denkavit International* C-170/05, *Amurta* C-379/05, entre otros) a través de los cuales se han ido matizando las reglas derivadas de la jurisprudencia *Schumacker*. Sobre esta cuestión, vid. CALDERÓN/MARTÍN JIMÉNEZ, «La armonización jurisprudencial de la imposición directa», en CORDÓN EZQUERRO (Coord.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, IEF, Madrid, 2007, págs. 1.837 y ss.

buyentes del IRPF que pueden tributar solo por la renta obtenida en territorio español como si se tratase de no residentes, debería llevar al legislador a aclarar cómo deben interpretarse esas especiales características en el marco de los impuestos cedidos así como en el ámbito de los impuestos locales, ya que en algunas ocasiones pueden plantearse problemas en la aplicación de la norma ⁵⁴.

4. INTERRELACIÓN ENTRE EL ARTÍCULO 93 DE LA LIRPF Y LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

Resulta evidente que una norma como el artículo 93 de la LIRPF, que afecta a la noción de residencia «fiscal» de las personas físicas a los efectos del IRPF español, posee relevancia de cara a la aplicación de los CDI concluidos por España, toda vez que el ámbito subjetivo de estos convenios se circunscribe a las «personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes», tal y como se desprende de los artículos 1 y 4 MC OCDE 2005 ⁵⁵. Solo las personas que puedan ser calificadas como residentes «fiscales» en los Estados contratantes son beneficiarias de los CDI.

En este sentido, y teniendo en cuenta el tenor literal del artículo 93 de la LIRPF, lo cierto es que esta disposición tiene relevancia a la hora de determinar si estos residentes fiscales, esto es, los impatriados que ejercen la opción de tributar como no residentes con arreglo al IRNR español, pueden considerarse «sujetos residentes» españoles a los efectos de la aplicación de la red de CDI concluidos por España, es decir, beneficiarios de los convenios españoles desde la perspectiva de España como Estado de la residencia.

La respuesta que se ofrezca a este interrogante está directamente condicionada por la interpretación material del artículo 4 MC OCDE, en el sentido que expondremos a continuación.

El artículo 4.1 MC OCDE remite a la legislación interna de los Estados contratantes para la determinación o calificación de la residencia fiscal de las personas que pueden beneficiarse del convenio. No obstante, tal remisión no es «en blanco», de suerte que para poder considerar que una persona reside en un Estado contratante en el sentido del artículo 4.1 MC OCDE, se requiere que esté sujeto a imposición en ese Estado por la renta mundial obtenida (*worldwide taxation no matter the source*). En este sentido, cuando la legislación de un Estado no determine ese grado de sujeción fiscal (*full or unlimited tax liability*), tal categoría de «contribuyentes» no ostentan la condición de residentes a los efectos del artículo 4 MC OCDE, incluso allí donde la legislación del Estado nominalmente le atribuya la consideración o calificación de residente ⁵⁶.

En esa línea, la propia Dirección General de Tributos española, en reiterada doctrina, ha afirmado que para que un convenio resulte aplicable a un contribuyente este debe aportar un certificado de residencia que acredite, además de la residencia (nominal o formal) en el Estado contratante de que se

⁵⁴ En ese sentido véase, por ejemplo, el artículo 82 del TRLHL que establece un tratamiento asimétrico entre las «personas físicas» y los «contribuyentes del IRNR».

⁵⁵ Respecto del papel que desempeña el concepto de residencia fiscal en los CDI, *vid.* DELATTRE: «The tax residence of individuals», *European Taxation*, n.º 6/1999, págs. 203 y ss.

⁵⁶ *Vid.*, por todos, VOGEL, *Double Taxation Conventions*, Kluwer, Deventer, 1997, pág. 229.

trate, que está sujeto a imposición en dicho Estado por razón de su domicilio o residencia, lo cual implica estar sometido a imposición en tal Estado por su renta mundial y no solamente por las rentas obtenidas en el mismo ⁵⁷.

El criterio material de residencia ligado a la sujeción por renta mundial o sujeción ilimitada no debe ser entendido, sin embargo, de forma excesivamente rígida, excluyendo a aquellas categorías de sujetos que disfruten de un régimen con arreglo al cual una parte de la renta que obtengan en su país de residencia esté exenta o esté gravada a un tipo de gravamen sustancialmente inferior al tipo general aplicable a los sujetos residentes. Así se ha pronunciado el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE en los comentarios al artículo 4 MC OCDE 2003 (párrafo 8.2), y existen igualmente pronunciamientos de autoridades y tribunales estadounidenses y canadienses en tal sentido ⁵⁸. No obstante, tampoco se puede ocultar que tal posicionamiento no resulta unánime en el marco de la OCDE, de suerte que existen autoridades de algunos Estados miembros que discrepan de este parecer general. A este respecto, los Comentarios al MC OCDE «invitan» a los Estados parte a que resuelvan de común acuerdo la cobertura convencional de estos sujetos, introduciendo en su caso la correspondiente cláusula convencional ⁵⁹.

Otro argumento para poner en tela de juicio la cobertura convencional de los sujetos que ejercerán la opción articulada en el artículo 93 de la LIRPF resulta de la clarificación recogida en el propio artículo 4 MC OCDE, cuando establece que *«la expresión "residente de un Estado contratante" (...) no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en el mismo»*. Se viene entendiendo que esta cláusula del artículo 4.1 MC OCDE excluye del concepto de residencia a aquellas personas que solamente están sometidas a tributación en un Estado contratante por las rentas generadas en su territorio o de fuente nacional. En este sentido, una persona física que tribute conforme a las reglas del IRNR, difícilmente podrá calificarse como residente «fiscal» en España en el marco del artículo 4.1 MC OCDE.

En este mismo contexto, conviene poner de relieve cómo la cláusula del artículo 4.1 MC OCDE también viene a confirmar la exclusión de aquellas personas, como por ejemplo diplomáticos y funcionarios extranjeros, que cumplen los requisitos para ser considerados residentes por la legislación del Estado donde prestan sus servicios o realizan su labor pero que, sin embargo, no tributan por la renta mundial obtenida, sino únicamente por las rentas producidas en el territorio de tal Estado en virtud de tratados internacionales específicos o de reglas de cortesía internacional.

Ciertamente, el caso paradigmático es el de los miembros de misiones diplomáticas y oficinas consulares que, con carácter general, a pesar de residir habitualmente en el Estado donde prestan sus servicios, no se les considera residentes del mismo, sino que se les somete a gravamen por la renta territorial, esto es, por la renta obtenida en tal Estado. Tal regla de cortesía internacional, amparada generalmente por las Convenciones de Viena de 18 de abril de 1961 y de 24 de abril de 1963, con-

⁵⁷ Resoluciones de la Dirección General de Tributos de 29 de febrero de 2000 (NFC010990), de 26 de mayo de 1998 (NFC007591), de 1 de junio de 1998 (NFC008483) y de 25 de mayo de 2002.

⁵⁸ Cfr. VEGA BORREGO, «Comentario al artículo 4 MC OCDE», en *Comentarios a los Convenios de Doble Imposición Españoles*, op. cit. pág. 221.

⁵⁹ Párrafo 8.3 de los Comentarios al artículo 4 MC OCDE 2005.

lleva que tales sujetos no son considerados residentes del Estado en el que realizan su actividad y viven habitualmente a los efectos del artículo 4 de los CDI, sino que, por lo general, son considerados residentes del Estado del que dependen (*sending State*)⁶⁰.

A la vista de la interpretación dominante del artículo 4.1 MC OCDE resulta, por tanto, bastante discutible que los sujetos que ejerciten la opción de tributar por el IRNR con arreglo al artículo 93 de la LIRPF, puedan ser calificados como residentes a los efectos de la aplicación de la red de CDI españoles. Es cierto que en algunos Estados como el Reino Unido e Irlanda, determinados residentes (*non-domiciled residents*) solo tributan por determinadas rentas de fuente extranjera cuando estas se remiten o transfieren efectivamente al Estado de residencia (*remittance based taxation*)⁶¹. Sin embargo, este sistema (que está siendo objeto de una profunda revisión en el Reino Unido que posiblemente conducirá a su supresión) está lejos de dejar de plantear problemas de aplicación en el marco de los CDI, y, de hecho, la doctrina ha llegado a proponer su derogación debido, entre otras razones⁶², a tal circunstancia⁶³.

En esa misma línea, recientemente el Comité de Asuntos Fiscales, a través de los Comentarios al MC OCDE 2005, ha sugerido que en los casos donde se aplique un sistema de *remittance based taxation*, como el británico o el irlandés, se introduzca una cláusula específica para garantizar la aplicación del CDI solo cuando se someta a imposición el rendimiento en el Estado de residencia del contribuyente. Es decir, en principio se parte de la base de que los sujetos amparados por tal régimen no deben beneficiarse de los CDI en tanto en cuanto no se vean expuestos efectivamente a doble imposición internacional⁶⁴.

⁶⁰ A título de ejemplo, pueden consultarse los CDI de España con Canadá, Francia y Suiza, donde se recogen cláusulas específicas sobre la residencia de los diplomáticos. El CDI con Francia establece que no obstante lo dispuesto en el artículo 4 sobre el concepto de residente, toda persona física que sea miembro de una misión diplomática, o de un puesto consular o de una delegación permanente de un Estado contratante, situados en el otro Estado contratante o en un tercer Estado, es considerada, a efectos de este convenio, como un residente del Estado acreditante, a condición de que esté sujeto a las mismas obligaciones, en materia de impuestos sobre la totalidad de su renta o de su patrimonio, que los residentes de este Estado. El CDI con Suiza (1966) contiene una cláusula similar a la que acabamos de ver que va referida a los miembros de una misión diplomática o consular de un Estado contratante acreditada en el otro Estado contratante o en un tercer Estado, pero requiere que posean la nacionalidad del Estado acreditante. El Convenio con Canadá recoge igualmente una norma similar a las anteriores que atribuye residencia fiscal a favor del Estado acreditante y que se aplica a las personas físicas miembros de una misión diplomática, consular o permanente de un Estado contratante, establecida en el otro Estado contratante o en un tercer Estado. Según explica el Comité de Asuntos Fiscales OCDE (párrafo 8 de los comentarios al art. 4 MC OCDE), la existencia de este tipo de cláusulas se justifica en la presencia en la legislación interna de muchos países miembros de la OCDE de disposiciones según las cuales los miembros de las misiones diplomáticas y consulares se consideran residentes fiscales del Estado acreditante durante su estancia en el Estado en el que ejercen tal función. Este tipo de cláusulas convencionales referidas a la residencia fiscal de los miembros de misiones diplomáticas o consulares pretenden, asimismo, evitar supuestos de doble exención resultantes de la interacción de los CDI con los tratados internacionales que contienen cláusulas fiscales específicas referidas a estos sujetos.

⁶¹ Vid. WHITEMAN, *Income Tax*, Sweet and Maxwell, London, 1994, págs. 1.112 y ss.; SAUNDERS/SMAILERS, *Income Tax*, Tolley's, Avon, 1995, págs. 548 y ss.; ROHATGI, *Basic International Taxation*, Kluwer, The Hague, 2002, pág. 135.

⁶² Otro de los principales motivos que se ha señalado para enmendar tal régimen resulta de su propia complejidad funcional; por un lado, no resulta claro el concepto de «remisión» (*remittance*), como lo prueba la larga lista de pronunciamientos de los tribunales británicos en torno al mismo; por otro lado, el régimen de *remittance* también plantea problemas de Derecho Comunitario como, por ejemplo, el que resulta de hacer abstracción de las bases impositivas extranjeras. Vid. WHITEMAN, *Income Tax*, op. cit. págs. 1.112 y ss.

⁶³ Vid. VOGEL, *Double Taxation Conventions*, op. cit., pág. 361; y EDWARDES-KER, *Tax Treaty Interpretation*, In Depth, Ireland, 1995, Chapter 58.

⁶⁴ Párrafo 26.1 de los Comentarios al artículo 1 MC OCDE 2003.

Tal propuesta del Comité Fiscal OCDE está inspirada en la propia práctica convencional británica (v.gr., los CDI Reino Unido –Suecia y Reino Unido– Dinamarca), que a lo largo del tiempo ha ido incorporando cláusulas de «ajuste» o de «engarce» (*matching clauses*) que limitan o suspenden temporalmente la aplicación de las normas del convenio sobre tributación en la fuente de las rentas obtenidas por *non-domiciled residents* hasta el momento en que se entiende producida la «remisión» (*remittance*) de la renta al Reino Unido ⁶⁵. A la postre, el posicionamiento de la OCDE refleja una vez más la tendencia prevalente a aplicar un concepto material de residencia fiscal en el marco del artículo 4 de los CDI que siguen el MC OCDE.

Otra vía para encauzar los problemas que puede plantear la aplicación de los CDI a los sujetos que ejerciten la opción prevista en el artículo 93 de la LIRPF puede ser la inclusión de una cláusula convencional específica en los CDI españoles que otorgue cobertura a estos sujetos. Este tipo de cláusulas de engarce (*matching clauses*) cada vez son más frecuentes en la más moderna práctica convencional (v.gr., los CDI Reino Unido-EE.UU. o Japón-EE.UU.) y, además, existen países como Suiza, Austria o Alemania, que tradicionalmente han incluido en sus CDI disposiciones específicas ordenando la peculiar situación de los «expatriados e impatriados» ⁶⁶.

En todo caso, no puede perderse de vista que incluso allí donde las autoridades españolas defendieran la calificación de los impatriados que ejercitan la opción de tributar por el IRNR como residentes fiscales de España a los efectos de la aplicación de los CDI, tal calificación puede ser cuestionada por las autoridades competentes del Estado contratante de la fuente donde el impatriado español obtiene rentas, allí donde estas consideren que tal calificación de residencia fiscal en España no es válida a los efectos del artículo 4.1 del CDI aplicable, en tanto en cuanto solo tributa en España por las rentas obtenidas en territorio español.

Ciertamente, las autoridades españolas podrían encontrar ciertas dificultades para defender ante las autoridades del otro Estado contratante que el impatriado es un residente de España a los efectos de la aplicación del CDI, considerando la interpretación dominante del artículo 4 MC OCDE (*vid. supra*), lo cual no deja de provocar consecuencias poco deseables para el correcto funcionamiento del régimen especial que el legislador español ha pretendido articular a través del artículo 93 de la LIRPF; en particular, podría acontecer que las autoridades fiscales extranjeras consideraran que el «impatriado español» no está amparado por el CDI concluido con España y le aplicaran el sistema general de tributación de no residentes que resulta mucho más gravoso.

5. VALORACIÓN DEL RÉGIMEN ESPECIAL DE TRABAJADORES IMPATRIADOS

Entendemos que cuando el legislador español introdujo en la Ley del IRPF, a través de la Ley 62/2003, la cláusula referida a los trabajadores impatriados, pretendió contribuir al objetivo de una política económica de fomento de la internacionalización de la economía y de las empresas espa-

⁶⁵ SCHWARZ, *Tax Treaties: UK Law and Practice*, Sweet and Maxwell, London, 2002, págs. 146 y ss.

⁶⁶ *Vid. BETTEN, Income tax aspects of Emigration and Immigration of Individuals, op. cit. págs. 148 y ss.*

ñolas⁶⁷. En este sentido, el régimen de impatriados constituye una medida complementaria de otras medidas que se han ido articulando en nuestro sistema tributario, especialmente en el Impuesto sobre Sociedades, a lo largo de los últimos años. Y es en tal contexto donde hay que enmarcar y valorar positivamente la finalidad de este régimen, en la medida en que podría «facilitar» el desplazamiento a nuestro país de personal extranjero cualificado que aporte valor añadido a las empresas españolas o simplemente favorezca la movilidad de este tipo de personas en el sentido que demanda o requiere el actual contexto económico y social.

Por tanto, la finalidad que inspiró la introducción de este régimen en el ordenamiento tributario español resulta plausible y coherente con los propios objetivos de política social y económica desarrollados a lo largo de los últimos años tendentes a la internacionalización de la economía y empresas españolas.

Ahora bien, desde nuestro punto de vista la configuración técnica así como el propio modelo del denominado régimen de impatriados español, plantea ciertos problemas desde varios puntos de vista, de manera que es posible que no lleguen a alcanzarse los objetivos perseguidos a través de su incorporación. Dicho en pocas palabras, la norma que articula el régimen de los «impatriados» no acierta a establecer una ordenación completa de su tributación. Tampoco se han establecido las debidas conexiones con la LIRPF, ni con los CDI y el propio Derecho Comunitario. De hecho, entendemos que tales defectos pueden provocar consecuencias no deseadas por el propio legislador.

Algunos de los problemas que, a nuestro juicio, puede plantear la actual regulación de los trabajadores impatriados son los siguientes.

En primer lugar, el régimen articulado a través del artículo 93 de la LIRPF es fragmentario y no encaja adecuadamente en el engranaje del impuesto sobre la renta español. Así, el régimen de impatriados puede desvirtuar en buena medida una institución clave y eje de la regulación del IRPF, IRNR y de los propios CDI, como es el concepto de residencia. Parece incoherente que una persona calificada residente pueda optar por tributar como «no residente» durante varios años, simplemente a efectos de fomentar el desplazamiento a España de determinado tipo de trabajadores. Ese efecto, a nuestro juicio, podría lograrse más fácilmente por otros medios que generan menos «interferencias» o «incongruencias» en el sistema de imposición sobre la renta⁶⁸.

⁶⁷ Curiosamente, la Exposición de Motivos de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, no menciona la medida articulada a través de la incorporación del denominado régimen de impatriados.

⁶⁸ No puede perderse de vista el papel central que desempeña la residencia en el sistema de imposición sobre la renta de los Estados miembros de la OCDE y de la UE. La legislación fiscal reguladora del IRPF articulada por todos estos países pivota sobre la distinción entre residentes y no residentes; puede decirse que ambas categorías de sujetos están sometidas a regímenes fiscales distintos a la hora de gravar su renta por los diferentes Estados. Tal distinción entre el gravamen de los residentes y no residentes tiene una justificación técnica compleja y puede decirse que constituye un principio de fiscalidad internacional consolidado. Básicamente, el criterio de la residencia fiscal –y su envés, la no residencia– constituye un criterio de sujeción fiscal que sirve a los Estados para determinar la conexión territorial del contribuyente con el sujeto activo a efectos de someter a imposición la renta obtenida por el mismo; en términos hacendísticos (teoría del beneficio) una mayor conexión territorial conlleva o permite un mayor nivel de sujeción fiscal. Así, la tributación del residente es una tributación, por lo general, proyectada sobre la renta mundial del individuo (capacidad económica global), lo cual se viene justificando atendiendo a la idea de que los residentes son personas establecidas en un determinado Estado que se benefician de su sistema económico, político, social y cultural y de las infraestructuras y gasto público de tal Estado a su vez obteniendo la mayor parte de su renta en o desde tal

Del mismo modo, la falta de límites a la hora de ejercitar la opción, esto es, la posibilidad de que en un período se tribute por el IRNR y en el siguiente por el IRPF, sustentándose tal decisión en puras razones de oportunidad para el impatriado, no deja de plantear un buen número de problemas para los cuales, en nuestra opinión, no se han previsto soluciones. En este mismo sentido, la delimitación del ámbito subjetivo de aplicación del régimen de impatriados tampoco se ha definido de forma consistente con la finalidad ya aludida que inspira y puede fundamentar este régimen, en la medida en que es susceptible de aplicación por cualquier trabajador desplazado a territorio español. Es cierto que la introducción en este punto de criterios selectivos (por naturaleza restrictivos y en cierta medida discriminatorios) podría plantear nuevas dudas sobre la constitucionalidad del régimen. No obstante, a nuestro juicio, una más depurada delimitación del ámbito de aplicación de este régimen especial contribuiría a fundamentarlo con mayor solidez por la vía de un mayor alineamiento o adecuación con el principio de proporcionalidad.

Por otra parte, ya nos hemos referido con anterioridad a los problemas de interrelación que existen entre el artículo 93 de la LIRPF y los CDI, provocados, especialmente, por la dificultad de sintonizar el hecho de que unos sujetos no solo sean considerados residentes sino también catalogados expresamente como contribuyentes de un tributo que somete a las personas físicas a gravamen por su renta mundial, con la circunstancia de que se trate de sujetos gravados en España solo por las rentas obtenidas en nuestro país. Desde este punto de vista, es ciertamente difícil que los impatriados que ejerciten la opción de tributar por el IRNR puedan ser calificados como residentes de España a los efectos de la aplicación de los CDI con terceros países.

A mayor abundamiento, la configuración técnica del régimen de impatriados español tampoco se halla en la línea de las tendencias prevalentes en el ámbito de los países miembros de la OCDE en relación con la fiscalidad de los expatriados e impatriados.

Como ha puesto de relieve DE BROE⁶⁹, cuando una persona física se desplaza de una «jurisdicción fiscal» a otra, el Estado de antigua residencia fiscal puede perder bases imponibles y, por tanto, ingresos tributarios. La renta devengada y no gravada y el incremento de valor de valores mobiliarios (*v.gr.*, acciones) que el contribuyente con frecuencia se lleva consigo al Estado de nueva residencia, pueden no resultar sometidos a imposición en ninguno de los dos Estados implicados en el desplazamiento. Buena parte de los países miembros de la OCDE ha reaccionado frente a este tipo de situaciones al objeto de proteger sus bases imponibles e ingresos tributarios, ya en relación con plusvalías latentes sobre valores mobiliarios o sobre renta futura derivada de fuentes dentro o fuera del Estado de antigua residencia. Tales medidas de protección de la tributación de la renta territorial (*emigration taxes*) pueden dividirse en tres categorías, a saber:

Estado. La existencia, por tanto, de un vínculo subjetivo, estable y que articula una conexión territorial de cierta intensidad entre el individuo y el Estado donde reside hace posible que tal Estado de residencia someta a imposición al contribuyente residente por su renta mundial (o capacidad económica global); el Estado de residencia como Estado que contempla la capacidad económica global del contribuyente tiene asignada la función de adaptar el impuesto a las circunstancias personales y familiares del contribuyente y de eliminar la eventual doble imposición internacional que puede recaer sobre el mismo. Esta concepción central del Estado de residencia no solo resulta de la legislación interna de los diferentes países y los CDI que suscriben, sino que el propio TJCE ha asumido tal concepción trasladándola al ámbito comunitario. *Vid.* MARTÍN/CALDERÓN, «Jurisprudencia del TJCE en materia de IRPF», en *Manual del IRPF*, *op. cit.* Capt. 50.

⁶⁹ DE BROE, «General Report», *Tax Treatment of Transfer of Residence by Individuals*, *op. cit.* págs. 23 y ss. *Vid.* también GOLDBERG *et aliter*, «Taxation Caused After or by a Change of Residence», *op. cit.*

- a) Impuestos de salida de alcance general o de alcance limitado (*exit taxes*);
- b) Extensión ilimitada o limitada de la sujeción fiscal de la persona (residente) que se desplaza al extranjero (*trailing taxes* o «impuestos de arrastre») ⁷⁰; y
- c) Medidas de recaptura de deducciones o de diferimientos tributarios disfrutados previamente.

Por otro lado, los desajustes o asimetrías existentes entre la legislación fiscal del Estado de antigua residencia y la del Estado de desplazamiento o nueva residencia al que se traslada la persona física «emigrante/inmigrante» llevan consigo «discontinuidades» de tipo fiscal que generan fenómenos de doble imposición internacional (residual) y de doble no imposición. En particular, la aplicación de medidas como las descritas más arriba (*emigration taxes: exit tax/trailing tax/recapture of deductions*) por parte del Estado de antigua residencia de una persona física que se desplaza a otro Estado, en la mayoría de las ocasiones generarán doble imposición internacional residual, de suerte que en un modelo como el español los impatriados no pueden aplicar los métodos para eliminar la doble imposición.

En ese sentido, algunos países de la OCDE han empezado a articular medidas dirigidas a eliminar la doble imposición internacional resultante de tal descoordinación de sistemas fiscales, de suerte que existen casos donde el Estado de inmigración concede la deducción del impuesto (de salida/*exit tax*) del Estado de emigración, así como supuestos donde el Estado de emigración que aplica un *exit tax* concede la deducción de los impuestos del Estado de inmigración sobre la misma renta (*reverse credit*). Por el contrario, un cambio de residencia desde un país que no aplica *emigration taxes* a otro país que no somete la renta o ganancia patrimonial generada en el primer país o bien que contempla una actualización de los valores al momento del cambio de residencia (*step-up in basis*) puede generar una total o parcial doble no imposición internacional. Es decir, la regulación de la materia relativa a la tributación de los «expatriados/impatriados» tiene carácter complejo y posee naturaleza intrínsecamente internacional.

En esta misma línea, tampoco puede perderse de vista la doble tendencia internacional dirigida, por un lado, a articular normas de protección de bases imponibles territoriales en casos de cambios de residencia fiscal (*emigration taxes on outward expatriates*) y, por otro, a eliminar o mitigar los problemas de doble imposición y doble no imposición internacional que resultan de la ausencia de coordinación y de las discontinuidades entre las legislaciones de los Estados de antigua residencia y de nueva residencia del «expatriado/impatriado».

En este complejo contexto es donde debe enmarcarse la norma española de impatriados, lo que hace poco recomendable articular normas internas asimétricas o excesivamente descoordinadas respecto de las existentes en los principales países miembros de la OCDE, toda vez que los problemas antes referidos se agravarían. En este sentido, un régimen, como el español, que pivota sobre la posibilidad de que el impatriado residente tribute por el IRNR como si se tratase de un no residente no parece que constituya la mejor opción de política legislativa.

A este respecto, consideramos que el modelo de tributación de impatriados desplegado por otros Estados europeos, como Países Bajos, Suecia o Francia, resulta técnicamente mucho más depu-

⁷⁰ Véase, por ejemplo, lo previsto en el artículo 9.3 del TRLIRPF.

rado que el español y, además, permite alcanzar los objetivos de política económica que pretende conseguir la norma española.

En los Países Bajos el régimen para atraer a los impatriados no conlleva o implica su tributación como no residente, sino una tributación limitada al 70 por 100 de la renta salarial obtenida (*expatriate relief*); la reducción del 30 por 100 sobre la base imponible correspondiente a la renta del trabajo se corresponde a una presunción referida a los costes generados por el cambio de residencia y, por ello, el régimen resulta aplicable durante un período máximo de 10 años ⁷¹.

En Suecia se estableció en el año 2001 un régimen similar al neerlandés, aunque probablemente menos agresivo. La principal diferencia es que la bonificación principal consiste en una reducción del 25 por 100 aplicable tanto a la base imponible de la renta salarial pagada al empleado impatriado, como a las cotizaciones de Seguridad Social del empleador. En Francia se ha seguido también el modelo neerlandés, de manera que durante 6 años el impatriado se beneficia de una importante exención fiscal al tributar únicamente por el 70 por 100 de su salario (estando exento de la totalidad del bono de impatriación) y por el 50 por 100 de la renta pasiva de fuente extranjera (dividendos, ganancias patrimoniales de acciones y renta derivada de la cesión de propiedad intelectual). Esta medida también puede combinarse con la exención por trabajos en el extranjero, aunque con ciertas limitaciones.

Ciertamente, la medida adoptada por estos tres países es técnicamente menos compleja y mucho más coherente en relación con la institución de la residencia fiscal y los propios CDI. Modelos similares se han adoptado en Dinamarca y Finlandia. Así, mientras en el primero de estos países la renta salarial bruta del impatriado es gravada al tipo fijo del 25 por 100, en el segundo es sometida a imposición al tipo fijo del 35 por 100 ⁷². Los efectos derivados de la aplicación de este modelo de *flat rate taxation* son similares al modelo neerlandés y sueco ⁷³. Francia por su parte introdujo un régimen de impatriados en el año 2004 que resulta más estricto que los modelos anteriores, pero en todo caso parte de la tributación del impatriado como residente por su renta mundial. Aquí la peculiaridad del régimen reside en eximir de imposición el «complemento de destino» obtenido por el trabajador desplazado a Francia durante 5 años; a su vez, estos impatriados pueden optar por una exención (limitada temporal y cuantitativamente) de la renta salarial obtenida en el extranjero (*v.gr.*, casos de *salary-split*) ⁷⁴.

Además de todas las consecuencias señaladas, a lo largo del trabajo ya hemos adelantado que la aplicación de algunas normas que forman parte integrante del régimen de impatriados (*v.gr.*, las reglas que afectan a la configuración de la base imponible en el IRNR) podrían plantear ciertas dudas sobre su compatibilidad con el Derecho Comunitario Originario debido a su carácter discriminatorio o restrictivo.

⁷¹ Asimismo, los impatriados que se benefician de este régimen pueden disfrutar de otras ventajas; en especial, pueden tributar como no residentes respecto de renta pasiva (dividendos accionariales y otros rendimientos del capital mobiliario), pero cuando optaran por tal régimen (de no residentes) pierden el acceso a la red de CDI de Países Bajos. *Vid.* BETTEN, R., *Income Tax Aspects of Emigration and Immigration of Individuals*, *op. cit.* pág. 392.

⁷² OTTOSEN, «Denmark's Tax Regime for Inward Expatriates», *BIFD*, December 2000, pág. 644.

⁷³ LINDECORNA, «New Swedish Tax Rules for Foreign Experts», en *Liber Amicorum Sven-Olof Loding*, *op. cit.*, págs. 143-144.

⁷⁴ BIDAUD, «France: Government Clarifies Tax Breaks Under Impatriate Regime», *Tax Notes International*, vol.49, n.º 11, 2008, págs. 927 y ss.

En este mismo orden de cosas, el régimen de impatriados tampoco acaba de encajar plenamente con la Directiva de Fiscalidad del Ahorro (Directiva 2003/48/CE). Piénsese que esta Directiva tiene como fin último articular un mecanismo que permita que el ahorro privado en forma de intereses obtenido en un Estado miembro (o en un tercer país incluido en su ámbito de aplicación: Suiza, Liechtenstein, Andorra, San Marino y Mónaco, y los territorios dependientes de Estados miembros UE), y cuyo beneficiario efectivo sea una persona física residente de otro Estado miembro, sea sometido a imposición efectiva en este segundo Estado. Ello se logra a través de un doble sistema, a saber: ya a través del mecanismo del intercambio automático de la información al Estado miembro de residencia del contribuyente (regla general); ya a través de una retención a cuenta exaccionada en la fuente y remitida en un 75 por 100 al Estado miembro de residencia fiscal del contribuyente (regla especial aplicable a determinados Estados miembros y terceros países). Es cierto que el artículo 93 de la LIRPF no impide la aplicación de las disposiciones establecidas en la Directiva 2003/48/CE, toda vez que la información con trascendencia tributaria referida a la obtención de «intereses o rendimientos del ahorro» obtenidos por el impatriado en el extranjero, en principio debería ser remitida por todos los Estados obligados a ello al Estado miembro que conste en el pasaporte o documento oficial de identidad de la persona física, salvo que esta demostrara su residencia fiscal en un tercer Estado (España) a través del correspondiente certificado de residencia ⁷⁵. Así, en este tipo de casos podrían producirse situaciones en las que resultaría difícil que se cumpliera el objetivo perseguido a través de la referida Directiva Comunitaria, esto es: la tributación efectiva de la renta del ahorro en el Estado miembro de residencia del contribuyente.

En ese orden de cosas, cuando a consecuencia de la aplicación de la legislación española, el contribuyente desplazado a territorio español optase por la aplicación del régimen de impatriados tributando como no residente en España, lo más frecuente sería que todos los Estados (miembros y no miembros de la UE) obligados a aplicar las medidas establecidas en la Directiva de Fiscalidad del Ahorro intercambiasen automáticamente la información sobre la obtención de intereses o remitiesen la retención a cuenta al «Estado miembro» que figure en el pasaporte o DNI de la persona física impatriada (salvo que esta haya demostrado su residencia fiscal en otro Estado), de suerte que el impatriado, como regla, no será residente fiscal de tal «Estado miembro». En estos casos, la información intercambiada con arreglo a la Directiva 2003/48/CE (o la retención a cuenta exaccionada en la fuente) es recibida por un «Estado miembro» que no somete a tal sujeto (el impatriado) por su renta mundial, al no tener la condición de residente de tal Estado. Lo mismo acontecería cuando el impatriado comunica y demuestra su residencia fiscal en España al agente pagador de los «intereses» cubiertos por la Directiva de Fiscalidad del Ahorro, de manera que en estos casos la información o la retención a cuenta se remitirían a un Estado miembro (España) que no somete a tributación al contribuyente por su renta mundial (por el ahorro privado generado en el extranjero). Es más, en estos casos, acontecería que la «retención a cuenta» exaccionada en la fuente de acuerdo con la Directiva de Fiscalidad del Ahorro, en principio, no sería deducible en España, toda vez que el régimen de impatriados solo somete a gravamen las rentas obtenidas en territorio español (y, por tanto, no grava los rendimientos del ahorro obtenidos en el extranjero) y tal tributación debe realizarse con arreglo

⁷⁵ Artículo 3.3 Directiva 2003/48/CE, artículo 49 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, Reglamento de Aplicación de los Tributos, y artículo 17 del Real Decreto 1778/2004, de 30 de julio, que transpone la referida Directiva del Ahorro en el ordenamiento español. En torno al alcance de esta disposición comunitaria, *vid.* MARTÍN/CALDERÓN, «La Directiva en materia de fiscalidad de los rendimientos del Ahorro», en *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la UE*, CISS, Valencia, 2008, págs. 968 y ss.

a las normas del IRNR (y no del IRPF). Ciertamente, los problemas de descoordinación que se plantean a la hora de aplicar la Directiva de Fiscalidad del Ahorro no son achacables a la peculiar regulación del régimen de impatriados español, aunque también hay que decir que esta no favorece precisamente objetivos como el que persigue la referida Directiva.

Desde esta misma perspectiva de Derecho Comunitario, tampoco puede perderse de vista que algunos países, como Alemania ⁷⁶, han reivindicado que los regímenes especiales a favor de los expatriados resulten examinados con arreglo a los criterios establecidos en el Código de Conducta de Fiscalidad Empresarial, adoptado por el Consejo el 1 de diciembre de 1997, en la medida en que pueden ser constitutivos de prácticas fiscales perniciosas ⁷⁷. Ahora bien, no puede olvidarse que tal instrumento de *Soft-Law* solo resulta aplicable a las medidas referidas a la fiscalidad empresarial, de manera que las normas del IRPF sobre la tributación de trabajadores podrían quedar fuera de su ámbito objetivo, salvo cuando se realizara una interpretación extensiva del mismo ⁷⁸. Tal consideración debe ser conectada con la posible calificación de este tipo de regímenes especiales como ayudas de Estado prohibidas por los artículos 87 y 88 Tratado CE. De hecho, las medidas fiscales adoptadas en Dinamarca, Finlandia y Suecia, en relación con el régimen de atracción de expertos extranjeros, fueron evaluadas por la Comisión con arreglo a las disposiciones reguladoras del régimen de ayudas de Estado, recibiendo una evaluación positiva, posiblemente merced a su carácter de medidas generales ⁷⁹, aunque, como se sabe, el concepto de ayuda de Estado se ha ido ampliando por la Comisión –con apoyo del TPI y del TJCE– alcanzando a determinado tipo de medidas generales ⁸⁰.

Por último, la norma española del artículo 93 de la LIRPF también debe conectarse con determinadas reglas y principios integrantes de nuestro ordenamiento tributario. Por un lado, no puede perderse de vista que la aplicación del referido precepto por parte de los sujetos impatriados afecta al sistema de financiación autonómica, en tanto en cuanto, de acuerdo con la LOFCA (art.11), el 33 por 100 de la recaudación del IRPF le corresponde a las CCAA; el IRNR, sin embargo, no constituye un impuesto cuya recaudación esté, total o parcialmente, cedida a las CCAA, lo cual significa que estas pierden ingresos tributarios como consecuencia de la aplicación efectiva del régimen de impatriados, a menos que se ponga en marcha un mecanismo de compensación ⁸¹. En efecto, resulta evidente que la norma contenida en la LIRPF habrá de tener necesarias consecuencias sobre la cuantía a percibir por las CCAA por este impuesto, parcialmente cedido, pues de acuerdo con lo establecido en los artículos 10.1, 11 a) de la Ley Orgánica 8/1980, de Financiación de las CCAA

⁷⁶ ECOFIN, 2546th Council meeting, 25 November 2003, 14492/03, Press.320.

⁷⁷ En torno al Código de Conducta de Fiscalidad Empresarial, *Vid.* PINTO, *Tax Competition and EU Law*, Kluwer, Deventer, 2003; y RUIBAL, «La compatibilidad de los regímenes fiscales privilegiados en la UE con los criterios del Código de Conducta y las normas sobre Ayudas de Estado», en *Las Medidas antiabuso en la normativa española y en los CDI y su compatibilidad con el Derecho Comunitario*, IEF, Madrid, 2002, págs. 207 y ss.

⁷⁸ Íd. LINDECORONA, «New Swedish Tax Rules for Foreign Experts», en *Liber Amicorum Sven-Olof Loding*, *op. cit.*, pág.142.

⁷⁹ LINDECORONA, «New Swedish Tax Rules for Foreign Experts», en *Liber Amicorum Sven-Olof Loding*, *op. cit.*, pág. 142.

⁸⁰ *Vid.* MARTÍN JIMÉNEZ, «El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias», *Noticias de la UE*, n.º 196, págs. 81 y ss.

⁸¹ No obstante, debe indicarse que las personas que ejercitan la opción de tributar por el IRNR están sujetos por obligación real de contribuir en el IP, el cual, como se sabe, está cedido a las CCAA [art. 11 b) LOFCA].

(LOFCA), en relación con los artículos 6 y 22⁸² de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las CCAA de régimen común y Ciudades con Estatuto de autonomía (LSF, en adelante), la cuantía a percibir por las CCAA será el rendimiento líquido, en el territorio, de la parte correspondiente de la tarifa autonómica del impuesto.

Pese a ello, no parece que se haya previsto ninguna disposición o medida expresa para compensar a las CCAA por las eventuales pérdidas recaudatorias presumiblemente derivadas de la norma de impatriados, como sí sucedió, empero, en alguna reforma anterior⁸³. Así pues, en la actualidad, la merma recaudatoria que se pueda producir como consecuencia de la reforma de un impuesto normativo ni siquiera podría provocar una revisión de las transferencias a recibir por las CCAA a través del «Fondo de suficiencia» (arts. 11.4 LOFCA y 16 LSF), ni ser tenida en cuenta a efectos de calcular la «capacidad fiscal» de las CCAA⁸⁴. Esto es perfectamente coherente con el principio (*sic*) de «corresponsabilidad fiscal», que en tanto que desarrollo que la autonomía financiera de las CCAA en la vertiente de los ingresos (156.1 CE) implica una mayor responsabilización por la obtención de recursos para la financiación de sus competencias⁸⁵. En definitiva, no hay una obligación *jurídica* clara para que el Estado compense dicha pérdida de recaudación derivada de la reforma del IRPF.

⁸² En cuyo apartado 2 se establece que «se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento cedido del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que corresponda a aquellos sujetos pasivos que tengan su residencia habitual en dicho territorio».

⁸³ Así sucedió por ejemplo a consecuencia de la profunda reforma del IRPF que tuvo lugar en 1998. Entonces la posible pérdida de recaudación se mitigó introduciendo determinadas garantías de recaudación para las CCAA en 1998 a consecuencia de las cuales estas debían de asumir el riesgo recaudatorio derivado de la evolución del IRPF, ya que dicha garantía les aseguraba un crecimiento de la recaudación territorial del IRPF equivalente al incremento del PIB. Estas garantías, que han desaparecido de la actual regulación del sistema de financiación, contenido en la LSF, fueron adoptadas a través del Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera (CPFF) de marzo de 1998, que parece haber sido aprobado el 27 de marzo de 1998, según fuentes informales de la DGCHT, y que no ha sido publicado en el BOE. Una referencia al mismo se encuentra en EZQUIAGA DOMÍNGUEZ, I.; y GARCÍA DE BUSTOS, F.: «La reforma del IRPF y las Comunidades Autónomas», en *Cuadernos de Información Económica*, núm. 135, 1998. Las consecuencias que sobre la recaudación autonómica por el IRPF tendría su reforma pueden verse en: CASTAÑER CARRASCO, J. M., ONRUBIA FERNÁNDEZ, J. y PAREDES GÓMEZ, R.: «Análisis de los efectos recaudatorios y redistributivos de la reforma del IRPF por Comunidades Autónomas». *IEF P. T.*, núm. 19/1998. Acuerdo que por cierto provocó críticas en la doctrina, por no ser muy acorde con el principio de corresponsabilidad fiscal; *vid.* al respecto: AJA FERNÁNDEZ, E.: «Principios, normas y procedimientos constitucionales de la financiación autonómica»; en: AA.VV.: (Ed. GONZÁLEZ-PÁRAMO, J. M.): *Bases para un sistema estable de financiación autonómica*. Madrid: Fundación BBVA, 2001, pág. 382; RUIZ ALMENDRAL, V.: *Impuestos Cedidos y Corresponsabilidad Fiscal*. Valencia: Tirant lo blanch, 2004, págs. 126 y ss.

⁸⁴ Un análisis reciente de las reglas financieras del actual sistema de financiación autonómica puede verse en: RUIZ ALMENDRAL, V.; ZORNOZA PÉREZ, J.: «Reflexiones sobre la financiación de las Comunidades Autónomas». *Ordenamiento territorial en Brasil y España*. Seminario organizado por el Instituto de Derecho Público Comparado y Cátedra de Estudios Portugueses Luis de Camoens. Valencia: Tirant lo blanch, 2005 (en prensa). En cuanto al alcance y condiciones concretas de la cesión, *vid.* también: RUIZ ALMENDRAL, V.: *Impuestos Cedidos y Corresponsabilidad Fiscal*, *op. cit.*, págs. 367 y ss., y referencias allí citadas.

⁸⁵ Principio sobre el que hay abundante literatura, sin ánimo de exhaustividad, véase: RODRÍGUEZ BEREJO, A.: «Una reflexión sobre el sistema general de la financiación autonómica de las CCAA», en *Revista Española de Derecho Constitucional*, n.º 15/1985, pág. 71; CASTELLS, A.: *Hacienda autonómica. Una perspectiva de federalismo fiscal*. Barcelona: Ariel, 1988, págs. 15 y ss.; RAMALLO MASSANET, J.: «El reparto de competencias tributarias entre los distintos ámbitos de gobierno». *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 60/1988, págs. 505 y ss.; ZORNOZA PÉREZ, J.: «Tributos propios y recargos de las CCAA». *Memoaria de la Asociación Española de Derecho Financiero 1986-87*, tomo II, Madrid, 1987, págs. 978 y ss.; IP, I. K.; MINTZ, J. M.: *Dividing the Spoils. The Federal-Provincial allocation of Taxing Powers*. Toronto: C. D. Howe Institute, 1992, págs. 9 y ss.; RUIZ ALMENDRAL, V.: *Impuestos Cedidos y Corresponsabilidad Fiscal*, *op. cit.*, págs. 95 y ss.

Cosa muy distinta es que tal reforma debiera haber sido consensuada con las CCAA, que en este sentido deben ser informadas, por tratarse de una cuestión en la que ostentan un interés directo. Y al margen de que esto pueda resultar lógico y coherente con el régimen actual de impuestos cedidos, que en ocasiones son *quasi*-compartidos, lo que es evidente es que aquí sí hay una obligación jurídica, pues la reforma del antiguo artículo 9.5 del TRLIRPF entraría claramente dentro del supuesto previsto en el artículo 64.3 b) LSF, consistente en «*analizar e informar los anteproyectos y proyectos normativos de rango legal... que modifiquen la regulación de los impuestos cedidos*», función que el precepto atribuye a la *Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria* ⁸⁶, aunque no nos consta que dicha memoria se haya acompañado a la introducción del artículo 93 de la LIRPF ⁸⁷.

Por otro lado, la aplicación del denominado régimen de impatriados puede plantear dudas sobre su compatibilidad con los principios constitucionales tributarios recogidos en el artículo 31.1 de la Constitución española. Y, de hecho, lo cierto es que en el Parlamento sueco se suscitó un debate en torno a esta cuestión con motivo de la tramitación de una iniciativa legislativa que articulaba un régimen especial para atraer expertos extranjeros a Suecia. El debate en Suecia resulta de extraordinario interés dado que se trata de un país que tradicionalmente se ha opuesto a plegar o flexibilizar los principios tributarios sustantivos frente a «exigencias» derivadas de la competitividad internacional de su economía y empresas ⁸⁸. Sin embargo, en este caso prevalecieron estas últimas razones sobre los principios constitucionales tributarios de capacidad económica e igualdad, lo cual, dicho sea de paso, viene constituyendo una tendencia normativa que silenciosa, pero progresivamente se está imponiendo en los ordenamientos tributarios modernos ⁸⁹.

También resulta reseñable cómo en un país como los Países Bajos, exponente de una legislación tributaria tradicionalmente influenciada por consideraciones extrafiscales de competitividad económica-internacional, se ha cuestionado el régimen especial de «trabajadores extranjeros especializados» en el propio Parlamento nacional ⁹⁰. En este sentido, llama la atención cómo en nuestro país la regulación dedicada a los impatriados siendo más «agresiva» que la establecida por otros paí-

⁸⁶ Este órgano, que fue creado por la LSF, parece haber tenido hasta ahora una única reunión, (al menos es la única de la que se tiene alguna noticia), que tuvo lugar el 22 de octubre de 2004, y donde se concreta la citada obligación de información en la exigencia de que «los proyectos de modificación normativa que afecten a los tributos cedidos irán acompañados de una memoria económica sobre los efectos territorializados de las medidas que incorporen cuando ello sea posible con la información de que dispongan», COMISIÓN MIXTA DE COORDINACIÓN DE LA GESTIÓN TRIBUTARIA: *Relaciones de la Secretaría del Estado de Hacienda y Presupuestos y la Agencia Estatal de Administración Tributaria con las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas y las Ciudades con Estatuto de Autonomía*. Madrid, 22 de octubre de 2004, pág. 8. El documento puede verse en: <http://www.agenciatributaria.es/normlegi/ccaa/home.html>, no nos consta su publicación en el BOE.

⁸⁷ En realidad, el origen del problema se encuentra en la ausencia de un auténtico órgano de coordinación normativa, algo que podría verse solucionado si algún día se acomete la tan discutida reforma del Senado, para convertirlo en una auténtica «cámara de representación territorial»; al respecto véase: RAMALLO MASSANET, J.; ZORNOZA PÉREZ, J.: «El Consejo de Política Fiscal y Financiera y la financiación de las CCAA». *PEE*, n.º 83/2000.

⁸⁸ LINDECORONA, «New Swedish Tax Rules for Foreign Experts», en *Liber Amicorum Sven-Olof Loding*, op. cit., pág. 142.

⁸⁹ En torno al impacto de la globalización sobre la configuración de los ordenamientos tributarios modernos, vid.: CAAMAÑO/CALDERÓN, «Globalización Económica y Poder Tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?», *Civitas, REDF*, n.º 114, 2002, y la bibliografía allí citada.

⁹⁰ KINNEGIN, J.W., «Dutch Withholding tax exemption extends to specialized foreign employees», *Tax Notes International*, vol. 33, n.º 4, 2004, págs. 371 y ss.

ses de nuestro entorno –por no mencionar su peculiar configuración técnica– ha pasado silenciosamente por nuestro Parlamento y sin provocar mayores reacciones de la doctrina o los comentaristas tributarios.

Y lo cierto es que, a nuestro entender, la regulación española del régimen de impatriados, no obstante, va mucho más lejos en su alcance que la adoptada en otros países europeos como Países Bajos, Suecia, Dinamarca o Finlandia ⁹¹ y, por ello, las dudas sobre su constitucionalidad son mayores. No se olvide que nuestro Tribunal Constitucional –especialmente en la STC 96/2002, Fj.7.º– puso de relieve que las normas que articulen exenciones tributarias (*lato sensu*) resultan compatibles con el principio de igualdad, en tanto en cuanto persigan un fin legítimo desde el punto de vista constitucional y sean proporcionadas ⁹². Ciertamente, el objetivo de política económica (extrafiscal) perseguido a través de la medida prevista en el artículo 93 de la LIRPF, en principio, podría superar el test de razonabilidad constitucional, conclusión que no puede extenderse de forma tan evidente respecto de su ausencia de proporcionalidad ⁹³. Las mismas dudas de constitucionalidad podrían suscitarse examinando esta medida desgravatoria con fin extrafiscal desde la justicia en el gasto ⁹⁴.

En definitiva, el régimen de impatriados previsto en el artículo 93 de la LIRPF plantea un buen número de cuestiones de interpretación, de técnica jurídica, de política legislativa, de Derecho Comunitario e incluso constitucionales que bien podrían aconsejar un replanteamiento del mismo. En esta misma línea de pensamiento, el caso planteado constituye un buen ejemplo para llamar la atención sobre esta cuestión en el sentido de que, a nuestro juicio, el legislador español debería ser consciente de que las consideraciones de competitividad económica internacional no permiten fundamentar en todo caso cualquier modulación de los principios constitucionales-tributarios y de las propias categorías y técnicas impositivas, de manera que resultaría altamente recomendable ponderar en mayor medida los referidos principios y técnicas impositivas a la hora de articular medidas que persigan este tipo de objetivos.

⁹¹ Tan solo hemos encontrado un país (Chile) que articula un régimen similar al español en relación con el tratamiento de trabajadores impatriados; la legislación chilena establece que los extranjeros que se desplacen a Chile y residan en su territorio por un período inferior a 3 años solo quedan sometidos a imposición sobre la renta nacional; a partir del tercer año de residencia quedarían sometidos a imposición por renta mundial (LAURIE, «Chile: Ordinance Changes Reporting Rules for Foreign Residents», *Tax Notes International*, vol.37, n.º 13, 2005, pág. 1.149).

⁹² Nos remitimos en este punto a la posición defendida sobre la función del principio de igualdad tributaria por PALAO TABOADA, C.: «Nueva visita al principio de capacidad contributiva», Civitas, *REDF*, n.º 124, 2004, págs. 776 y ss.

⁹³ La falta de proporcionalidad no solo reside en la amplitud de la exoneración del deber de contribuir, sino también de la amplitud en el propio ámbito subjetivo de la norma. Téngase en cuenta que las medidas del mismo tipo que se han articulado en otros países (*v.gr.*, en Suecia o en Países Bajos) circunscriben la aplicación del régimen especial de impatriados a determinado tipo de sujetos que por sus conocimientos (*expertise*) puedan aportar valor añadido a sus empresas, instituciones, economía y sociedad en el caso de que se desplacen a su territorio. A su vez, las medidas adoptadas en tales países no entrañan una «desfiscalización» tan desmesurada como la articulada a través del artículo 93 de la LIRPF.

⁹⁴ Cfr. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN; J., *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*, McGraw-Hill, Madrid, 1999, pág. 177.

Bibliografía

- AGUAS ALCALDE, E. [2003]: *La tributación internacional de los rendimientos del trabajo*, Aranzadi.
- AJA FERNÁNDEZ, E. [2001]: «Principios, normas y procedimientos constitucionales de la financiación autonómica», en AA.VV. *Bases para un sistema estable de financiación autonómica*. Madrid: Fundación BBVA.
- ALMUDÍ CID y SERRANO ANTÓN: «La residencia fiscal de las personas físicas en los convenios de doble imposición internacional y en la normativa interna española», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núms. 221-222, agosto-septiembre 2001.
- ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. [1999]: *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*, McGraw-Hill, Madrid.
- BAYONA/NAVARRO, «Spain» en *Tax Treatment of Transfer of Residence by Individuals*, op. cit. págs. 481 y ss.
- BETTEN, R. [1998]: *Income Tax Aspects of Emigration and Immigration of Individuals*, IBFD, Amsterdam.
- BIDAUD, [2008]: «France: Government Clarifies Tax Breaks Under Impatriate Regime», *Tax Notes International*, vol. 49, n.º 11.
- CAAMAÑO/CALDERÓN, [2002]: «Globalización Económica y Poder Tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?», Civitas, *REDF*, n.º 114.
- CALDERÓN CARRERO, [2000]: *Intercambio de Información y Fraude Fiscal Internacional*, Estudios Financieros, Madrid.
- CALDERÓN/MARTÍN JIMÉNEZ [2006]: «La armonización jurisprudencial de la imposición directa», en CORDÓN EZQUERRO (Coord.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, CISS.
- CARMONA FERNÁNDEZ, N. [2002]: *Manual del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes*, CISS, Valencia.
- [2001] «La Fiscalidad de los No Residentes en España (I)», en *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales (Ministerio de Hacienda), Madrid.
 - [2003] *Guía del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes*, Ciss, Valencia.
- CASTAÑER CARRASCO, J. M., ONRUBIA FERNÁNDEZ, J. y PAREDES GÓMEZ, R. [1998]: «Análisis de los efectos recaudatorios y redistributivos de la reforma del IRPF por Comunidades Autónomas». *IEF P. T.*, n.º 19.
- CASTELLS, A. [1988]: *Hacienda autonómica. Una perspectiva de federalismo fiscal*. Barcelona: Ariel.
- CORDÓN EZQUERRO, T. [2005]: «Régimen fiscal de los impatriados y expatriados», *Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional*, n.º 825.
- DELATTRE, O. [1999]: «The tax residence of individuals», *European Taxation*, n.º 6, págs. 203 y ss.
- ECOFIN [2003]: 2546th Council meeting, 25 November, 14492/03, Press.320.
- EDWARDS-KER, M. [1995]: *Tax Treaty Interpretation*, In Depth, Ireland, , Chapter 58.
- ESPINOSA DE LOS MONTEROS, S. [2005]: «Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores», en la obra colectiva dirigida por SERRANO ANTÓN, F., *Fiscalidad Internacional*, Estudios Financieros, Madrid.
- EZQUIAGA DOMÍNGUEZ, I. y GARCÍA DE BUSTOS, F. [1998]: «La reforma del IRPF y las Comunidades Autónomas», en *Cuadernos de Información Económica*, núm. 135.
- GARCÍA CARRETERO, B. [2006]: *La fiscalidad de los trabajadores desplazados en un entorno de globalización y deslocalización*, Monografía AEAF, n.º 1.

- GOLDBERG *et alter* [2000]: «Taxation Caused After or by a Change of Residence», *Tax Notes International*.
- IFA [2002]: *Tax Treatment of Transfer of Residence by Individuals*, Kluwer, The Netherlands, Oslo Congress.
- KINNEGIN, J.W. [2004]: «Dutch Withholding tax exemption extends to specialized foreign employees», *Tax Notes International*, vol. 33, n.º 4.
- LANGBEIN, I. [2005]: «US Transfer Pricing and the Outsourcing Problem», *Tax Notes International*, vol.37, n.º 12.
- LAURIE, [2005]: «Chile: Ordinance Changes Reporting Rules for Foreign Residents», *Tax Notes International*, vol. 37, n.º 13.
- LÓPEZ LUBIÁN, J.I. [2006]: «El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma», *IEF Cuadernos de formación. Colaboración 04/06*. Volumen 1.
- MARTIN JIMÉNEZ, A. «El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias», *Noticias de la UE*, n.º 196.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J.M. [2005]: *Imposición directa y no discriminación comunitaria*, Edersa, Madrid.
- MARTÍN-ABRIL y CALVO, D. [2005]: «El nuevo régimen de tributación por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes o Régimen de "impatriados" », *Carta Tributaria*, n.º 16.
- MINTZ, J. M. [1992]: *Dividing the Spoils. The Federal-Provincial allocation of Taxing Powers*. Toronto: C. D. Howe Institute.
- NÚÑEZ, I. [2005]: «Rodaje práctico del régimen de impatriados», *Aranzadi JP*, n.º 12.
- OTTOSEN, A.M. [2000]: «Denmark's Tax Regime for Inward Expatriates», *BIFD*, December.
- PALAO TABOADA, C. [2004]: «Nueva visita al principio de capacidad contributiva», *Civitas REDF*, n.º 124.
- PINTO, C. [2003]: *Tax Competition and EU Law*, Kluwer, Deventer.
- RAMALLO MASSANET, J. [1988]: «El reparto de competencias tributarias entre los distintos ámbitos de gobierno». *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 60.
- RAMALLO MASSANET, J. y ZORNOZA PÉREZ, J. [2000]: «El Consejo de Política Fiscal y Financiera y la financiación de las CCAA». *PEE*, n.º 83.
- REINOLD [2005]: «The tax and legal impact of transferring a company to or out of Luxembourg», *Tax Notes International*, March 14.
- RODRÍGUEZ BEREJO, A. [1998]: «Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española», *Civitas REDF*, n.º 100.
- ROHATGI, R. [2002]: *Basic International Taxation*, Kluwer, The Hague, pág. 135.
- RUIBAL, L. [2002]: «La compatibilidad de los regímenes fiscales privilegiados en la UE con los criterios del Código de Conducta y las normas sobre Ayudas de Estado», en *Las Medidas antiabuso en la normativa española y en los CDI y su compatibilidad con el Derecho Comunitario*, IEF, Madrid.
- RUIZ ALMENDRAL, V. [2004]: *Impuestos Cedidos y Corresponsabilidad Fiscal*. Valencia: Tirant lo blanch.
- RUIZ ALMENDRAL, V. y ZORNOZA PÉREZ, J. [2005]: «Reflexiones sobre la financiación de las Comunidades Autónomas». *Ordenamiento territorial en Brasil y España*. Seminario organizado por el Instituto de Derecho Público Comparado y Cátedra de Estudios Portugueses Luis de Camoens. Valencia: Tirant lo blanch (en prensa).
- RUIZ GARCIA, J.R. [2004]: «Artículo 15: renta del trabajo dependiente (o renta derivada de un empleo)», en *Comentarios a los Convenios de Doble Imposición Españoles*, Fundación Barrie, La Coruña.
- SAUNDERS/SMAILERS, [1995]: *Income Tax*, Tolley's, Avon.

- SCHWARZ, J. [2002]: *Tax Treaties: UK Law and Practice*, Sweet and Maxwell, London.
- SERRANO ANTÓN, F. [2002]: «Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes», *Documentos del IEF*, n.º 24.
- STEINMO, S. [1993]: *Taxation and Democracy*, Yale Univ. Press, New Haven.
- TUERFF *et alter* [2004] «Analysis of the International Income Tax Provisions in the US ETI Repeal Bill», *Tax Notes International*, vol. 36, n.º 4.
- VEGA BORREGO, F.A. [2004]: «Comentario al artículo 4 (Residencia) MC OCDE 2000», en la obra colectiva *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*, Fundación Pedro Barrié de la Maza, IEC Galicia.
- VOGEL, K. [1997]: *Double Taxation Conventions*, Kluwer, Deventer, pág. 229.
- VV.AA.: [2003]: *Comentarios al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Cuatrecasas, Aranzadi, Navarra.
- [2000]: *Comentarios al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre la Renta de No Residentes*, Cuatrecasas, Ed. Aranzadi, Navarra.
- WEIZMAN, L. [1994]: «Departure Taxation-Treaty Override? Extraterritorial Tax Law?», *European Taxation*.
- WHITEMAN, P. [1994]: *Income Tax*, Sweet and Maxwell, London.
- WIMAN, B. [2001]: «Tax Aspects of Migration», en *Liber Amicorum Sven-Olof Lodin*, Kluwer.
- ZORNOZA PÉREZ, J. [1987]: «Tributos propios y recargos de las CCAA». *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero 1986-87*, tomo II, Madrid.

ACTUACIONES DE COMPROBACIÓN E INVESTIGACIÓN INSPECTORAS: LA DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO COMO CONSECUENCIA DE LA CALIFICACIÓN INSPECTORA DE CONTRATOS Y OPERACIONES MERCANTILES PARA REGULARIZAR EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

CARMEN MÁRQUEZ SILLERO

*Doctora en Derecho
Abogada*

ANTONIO MÁRQUEZ MÁRQUEZ

*Doctor en Derecho
Inspector de Hacienda del Estado*

Extracto:

LA calificación tributaria de los hechos o negocios efectuada durante las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras, con propuestas de regularización-liquidación en Acta de Inspección, por un concepto impositivo determinado (Impuesto sobre Sociedades) hace nacer el deber y la obligación de la Administración tributaria de incluir en Plan de Inspección y proponer la regularización de los mismos hechos calificados por cualquier otro concepto impositivo procedente (Impuesto sobre el Valor Añadido). Y ello, aunque suponga el nacimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos a favor del sujeto inspeccionado.

El incumplimiento de este deber por parte de la Inspección origina incertidumbre e indefensión jurídica del sujeto inspeccionado, con posible exigencia de responsabilidad administrativa, por negarle o impedir el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones.

El alcance expansivo a cualquier tributo de la aplicación de la calificación tributaria a unos hechos y circunstancias comprobadas por la Inspección durante sus actuaciones, puede llegar a producir novaciones de obligaciones tributarias con efectos sobre los plazos de caducidad o prescripción.

El Ordenamiento tributario dispone de normas que permitan revocar los actos administrativos tributarios que no se ajusten a ellas, así como el señalamiento minucioso de los procedimientos a seguir para que los efectos generales de la calificación tributaria beneficien al sujeto de las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras.

Palabras clave: calificación tributaria y efectos.

Sumario

- I. Introducción.
- II. La calificación tributaria.
- III. El supuesto de hecho comprobado.
- IV. La propuesta inspectora de regularización en el Impuesto sobre Sociedades.
 - 1. La indefensión jurídica del sujeto inspeccionado.
 - 2. La existencia de ingresos indebidos.
- V. El deber y la obligación de la Administración a regularizar la situación tributaria nacida de la calificación inspectora.
- VI. La devolución de ingresos.
 - 1. Régimen de cada tributo: Impuesto sobre el Valor Añadido.
 - 2. Régimen general.
- VII. Conclusiones.

I. INTRODUCCIÓN

En la práctica diaria de aplicación de los tributos sucede con relativa frecuencia que, durante la instrucción de un procedimiento inspector, en la fase de actuaciones ante y por los jefes de las unidades o equipos en cuyos planes de inspección se ha incluido al obligado tributario, se presenten supuestos de hecho o la realización de operaciones mercantiles que, aunque plenamente válidas sustancial y formalmente a la luz de un determinado ordenamiento jurídico (civil, mercantil, laboral...), el tratamiento jurídico tributario aplicado y declarado por el sujeto pasivo no sea el correcto.

Estas circunstancias se dan de forma reiterada en el sector inmobiliario, predominante, hasta fechas recientes, en la economía nacional por el etéreo e hipotético contenido de su objeto negociador (compromisos de compraventa futuras de inmuebles inexistentes o en proyecto, condicionados, la mayoría de las veces, a la obtención de autorizaciones o licencias administrativas de imposible o dudosa concesión legal...).

Cuando el Inspector Actuario tiene un conocimiento pleno y exacto de todas las circunstancias reales del supuesto de hecho sometido a sus actuaciones de comprobación e investigación ¹, incluidas las temporales por razones de devengo, y llega a la conclusión fundada de que su verdadera naturaleza no se adecua a los supuestos previstos en las normas aplicadas en las declaraciones tributarias presentadas por el sujeto pasivo, debe proceder a la calificación tributaria de los hechos comprobados y sustituir, mediante una propuesta de regularización, el régimen tributario aplicado por el correspondiente a la naturaleza jurídica del hecho u operación mercantil comprobada ².

II. LA CALIFICACIÓN TRIBUTARIA

En el mundo del Derecho en general existen categorías jurídicas que deben entenderse como conceptos o instituciones y emplearse como medios de ordenación con cierto rigor técnico.

En el ámbito específico del Ordenamiento Financiero y Tributario existe, junto a la interpretación de las normas tributarias ³ y con idéntico alcance y aplicación que en el Derecho común, la categoría propia y única del mismo, como es la calificación tributaria del hecho, acto o negocio realizado, que en íntima conexión aplicativa con la interpretación, permite que la obligación de contribuir se ajuste a la verdadera capacidad económica de los ciudadanos ⁴.

¹ Artículos 142 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y 171 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, Reglamento General de actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributarias.

² Artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. *Calificación*. «las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez».

³ Artículos 12 y 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

⁴ Artículo 31.1 de la Constitución Española de 1978 «Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio».

La calificación procede y debe ser aplicada por el órgano competente en cada caso, cuando la opción o el resultado tributario obtenido por el sujeto pasivo mediante la celebración de contratos y consecuente realización de operaciones mercantiles, una vez comprobada su verdadera naturaleza jurídica, se constate que no son acordes, o incluso, repugnen a la lógica del sistema jurídico general vigente y, en particular, al mandato de las disposiciones tributarias concretas y en su conjunto.

Porque el deber ser jurídico del contribuyente consiste en usar aquella institución jurídica (hecho, acto o negocio) más usual, normal, apropiada por lógica y racional, para el fin u objetivo lícito perseguido en circunstancias normales e independientes entre las partes del mismo. Es decir, se debe llevar a cabo aquel hecho, acto o negocio que defienda y ampare los intereses particulares recíprocos de las partes, sin que se dañe el interés ajeno, tanto privado de otros interesados, como sobre todo, el interés general o público cuya defensa corresponde, en el ámbito tributario, a la Hacienda Pública a través, entre otros organismos, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria ⁵.

De no actuar de acuerdo con este deber ser jurídico, se desnaturaliza y se pone en duda la verdadera naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios que se pretenden gravar por las normas tributarias y motiva que los órganos competentes utilicen la calificación tributaria para reconducir los comportamientos tributarios de los ciudadanos a la normalidad.

El artículo 115. *Potestades y funciones de comprobación e investigación*, punto 2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria señala que «En el desarrollo de las funciones de comprobación o investigación, la Administración tributaria calificará los hechos, actos o negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que este hubiera dado a los mismos».

En la calificación tributaria, el órgano competente, en este caso la Inspección, no ignora y respeta la validez del contenido y formas negociables empleadas por las partes en la regulación y defensa de sus propios intereses particulares, pero, en cumplimiento del mandato imperativo del artículo 13 de la Ley General Tributaria, en íntima conexión con el artículo 12 de la misma Ley y el 31.1 de la Constitución, prescinde de ellos a efectos exclusivos tributarios y aplica, mediante una propuesta de regularización contenida en el acta ⁶, el régimen fiscal específico previsto en la normativa del impuesto de que se trate.

Este es el efecto natural de la calificación tributaria, como categoría jurídica autónoma e independiente. Los citados preceptos habilitan a la Inspección para prescindir de los negocios con origen, contenido y formas protectoras de intereses privados pero que, calificados por los interesados de buena o mala fe al recogerlos en sus declaraciones tributarias, comportan una grave desprotección de los intereses ajenos de la Hacienda, interesada en las mismas operaciones mercantiles al amparo de las normas fiscales. Por ello, la Inspección puede y debe sustituir el inicial régimen jurídico tributario aplicado por los interesados, por el que corresponde a la realidad y verdadera naturaleza de los hechos, actos o negocios, resultante de la comprobación e investigación llevada a cabo.

⁵ Artículo 5.2, párrafo segundo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

⁶ Artículos 143.2 y 153 d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y artículo 176 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributarias.

III. EL SUPUESTO DE HECHO COMPROBADO

En el ejercicio de la facultad y deber de calificar, el Inspector Actuario ha regularizado, mediante la aplicación a la naturaleza jurídica del negocio base de las operaciones mercantiles generadoras de la renta gravada, los preceptos del Impuesto sobre Sociedades correspondientes, pero sin pronunciarse ni regularizar al mismo tiempo, las consecuencias tributarias directas que el mismo negocio jurídico y operaciones mercantiles producen en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

El supuesto real objeto de comprobación es, en resumen, el siguiente:

Un agente urbanizador (A) suscribe en una fecha del ejercicio 2003, un compromiso de compraventa futura sujeta a condición. Su objeto es la adquisición por la sociedad (B) a un determinado precio, porciones de superficies construidas para distintos fines de explotación.

Un año más tarde, la sociedad (B), adquirente inicial y titular de los derechos nacidos del compromiso de compraventa, cede tales derechos a otra entidad (C) cesionaria, que viene a ocupar ante el agente urbanizador (A) la misma posición contractual que la entidad cedente (B).

Unos meses después, el agente urbanizador (A) y la entidad cesionaria (C) pactan la modificación del compromiso de compraventa y añaden el acuerdo de compensar a metálico la renuncia de la cesionaria (C) a los derechos adquiridos frente al agente urbanizador (A) por subrogación de la cedente (B). Además, se amplían los derechos de tanteo y arrendamiento reconocidos a su favor.

Más tarde, el agente urbanizador (A) y la cesionaria (C) acuerdan la resolución del compromiso de compraventa con sus modificaciones ulteriores y se pacta de nuevo la compensación económica a metálico a favor de la cesionaria (C) por la renuncia o pérdida de sus derechos, a saber, el arrendamiento de cosas futuras y el cumplimiento de hipotéticos compromisos.

Como consecuencia de la resolución del contrato, se procede por el agente urbanizador (A), a la devolución a la cesionaria (C) de la parte del precio (pagos anticipados) pagado a la firma del contrato de compromiso de compraventa, más las cuotas de IVA correspondientes a los mismos, así como al pago de determinadas cantidades por la renuncia de los derechos adquiridos.

Tiempo después, se firma un Anexo entre el agente urbanizador (A) y la cesionaria (C) que modifica la forma de pago de las compensaciones convenidas y se fijan las condiciones de los contratos de arrendamiento de cosas futuras.

Las partes contratantes calificaron jurídicamente a las operaciones mercantiles como sujetas y no exentas –gravadas– por el Impuesto sobre el Valor Añadido⁷ al estimar que todas las cantidades cobradas, cualquiera que fuera su denominación, formaban parte del precio o contraprestación debida y, por tanto, de la base imponible del impuesto⁸.

⁷ Artículo 4.Dos a) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

⁸ Artículo 78. Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por lo que la ejecución y el cumplimiento del contenido objetivo de los derechos y obligaciones nacidos de los pactos y contratos celebrados, motivaron la emisión, registro y pago de la facturas de las operaciones, con los requisitos legales y reglamentarios tributarios, incluidas las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondientes repercutidas, cobradas e ingresadas en el Tesoro Público y las soportadas, pagadas y deducidas en las declaraciones tributarias presentadas por los sujetos pasivos.

En el ejercicio de 2007 se inician y finalizan actuaciones generales de comprobación inspectora a la cesionaria (C) correspondiente a los ejercicios 2003 y 2004.

IV. LA PROPUESTA INSPECTORA DE REGULARIZACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

La contratante cesionaria (C), incluida en Plan de inspección para comprobar e investigar su situación tributaria de los ejercicios 2003 y 2004 por el concepto Impuesto sobre Sociedades, consideró que las cantidades recibidas en dos ejercicios diferentes del agente urbanizador (A), en concepto de compensación a la renuncia de sus derechos obtenidos por subrogación del cedente (B), era un ingreso, renta o beneficio extraordinario del ejercicio en que las percibió, procedente de la venta de un inmovilizado inmaterial. Sus importes fueron incluidos en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades declarado en tiempo y forma y se aplicó la deducción en cuota por reinversión de beneficios extraordinarios ⁹.

El Inspector Actuario, como resultado de las comprobaciones realizadas y documentadas a efectos de prueba en Diligencias, llega a la conclusión de calificar al contrato firmado como «compromiso de cosa futura sujeto a condición» cuyo incumplimiento, aunque pactado, hace nacer el derecho de la cesionaria (C) a percibir del agente urbanizador (A) determinadas cantidades en concepto de devolución de pagos anticipados del precio y de «indemnizaciones o compensaciones por resolución de contrato».

En consecuencia, el Inspector Actuario, en la propuesta de regularización del acta por el concepto impositivo Impuesto sobre Sociedades, además de rectificar el criterio de imputación temporal aplicado, no reconoce el derecho a la deducción en cuota por reinversión del beneficio extraordinario obtenido en la venta del inmovilizado inmaterial, al estimar que dicho beneficio no procede de la transmisión de un elemento del inmovilizado inmaterial, sino de la percepción de unas indemnizaciones o compensaciones, no vinculadas al precio de las operaciones mercantiles.

Finalizan las actuaciones inspectoras sin manifestar en Diligencia ni regularizar en acta la situación tributaria que su calificación a efectos del Impuesto sobre Sociedades, origina en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

⁹ Artículo 42 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, TR de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, redacción por la Disposición final 2.ª apartado 22 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, con efectos a los períodos impositivos a partir del 1 de enero de 2007. *Vid.* «La exención por reinversión de beneficios extraordinarios: Los requisitos legales formales. Efectos sobre el beneficio fiscal». A. MÁRQUEZ. *Rev. Impuestos* n.º 2, enero 2008, págs. 16-26.

1. La indefensión jurídica del sujeto inspeccionado.

El alcance de la calificación que, perfectamente fundada en Derecho, efectúa el Inspector para apoyar su propuesta de regularización de la situación tributaria para un impuesto (Sociedades), no puede limitar sus efectos jurídicos tributarios de regularización, al ámbito exclusivo de ese impuesto directo, sino que, de forma simultánea, se produce un efecto reflejo de ineludible aplicación a la técnica de otros tributos, relacionados empresarial y mercantilmente con aquel, como sucede entre otros, con el Impuesto sobre el Valor Añadido. El principio de estancamiento de los tributos es una reminiscencia histórica en un sistema fiscal moderno como debe ser el nuestro.

Porque, el Inspector modifica, con su calificación de los hechos y circunstancias comprobadas a afectos tributarios, el régimen tributario aplicado de algunos de los importes de las operaciones mercantiles del Impuesto sobre Sociedades: califica como indemnizaciones o compensaciones no vinculadas al precio, lo que el sujeto pasivo calificó y declaró como precio por la renuncia de sus derechos.

De lo que resulta que de manera indirecta, una operación sujeta y no exenta –gravada– por el Impuesto sobre el Valor Añadido y declarada como tal, al formar parte del precio o contraprestación, y por tanto, de la base imponible del impuesto las cantidades cobradas, se transforma en otra operación no sujeta –no gravada– a dicho impuesto, porque las indemnizaciones o compensaciones no vinculadas al precio de las operaciones, no forman parte de la base imponible del impuesto ¹⁰.

Parece que no fueron debidamente atendidas las manifestaciones verbales de los contribuyentes inspeccionados al Inspector durante las actuaciones de instrucción del expediente, sobre su deseo de que, mediante el acta correspondiente, el Actuario regularice su situación durante la instrucción del citado expediente, o, alternatively, dejara constancia escrita de la misma en Diligencia, sobre devolución de las cuotas de Impuesto sobre el Valor Añadido indebidamente ingresadas, para poder disponer de una prueba documental que les permita iniciar, a su solicitud, un expediente de devolución de ingresos indebidos ante Gestión Tributaria.

Esta forma de proceder, carente de fundamento, da lugar a incertidumbre e incluso a una indefensión de los contribuyentes, al menos parcial.

2. La existencia de ingresos indebidos.

Es indudable que el acta con la propuesta de regularización inspectora por el Impuesto sobre Sociedades, sobre la base de la calificación tributaria de los contratos y operaciones mercantiles comprobadas, ha dado lugar a una situación tributaria por el Impuesto sobre el Valor Añadido para el obligado tributario de ingresos indebidos que hay que regularizar, por cuanto la cantidad realmente ingresada en concepto de pago por dicho impuesto, ha sido superior al importe a ingresar resultante de una autoliquidación inicial.

Pero cabe preguntarse ¿Ha habido realmente un ingreso indebido en sentido técnico jurídico tributario? ¿Qué del principio de neutralidad en la mecánica aplicativa del Impuesto sobre el Valor

¹⁰ Artículo 78.3.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, a *sensu contrario*.

Añadido en el orden empresarial? ¿Existe enriquecimiento injusto a favor de alguien que motive una devolución? ¿A quién corresponde la iniciativa, instrucción, propuesta y resolución de la posible devolución por ingresos indebidos?

En principio, corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (Departamentos de Gestión Tributaria y de Inspección Financiera y Tributaria) establecer los criterios y realizar las actuaciones administrativas regladas que, sobre la base de la información disponible en cada caso, general o particular, le permitan apreciar la existencia, cuando menos, de indicios suficientes sobre la posible procedencia o no, total o parcial, de un ingreso indebido y el correspondiente derecho a la devolución solicitada ante Gestión o Inspección: haciéndolo constar expresamente el Inspector actuante en las Diligencias o Acta levantadas durante el desarrollo e instrucción de un procedimiento inspector, a instancia del sujeto inspeccionado o de oficio por el propio Inspector Actuante.

La Ley General Tributaria ¹¹ reconoce como obligaciones y deberes de la Administración Tributaria de contenido económico «a cumplir frente a los obligados tributarios, entre otras, las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo», correspondientes a «cantidades ingresadas o soportadas indebidamente como consecuencia de la aplicación del tributo», así como la devolución de «los ingresos que indebidamente se hubieran realizado en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias...».

Es incuestionable que, con independencia de la neutralidad de las operaciones mercantiles producida a efectos internos y contables entre las partes ¹², la falta de cobertura normativa para gravar las operaciones por la calificación a efectos tributarios de las mismas por el Impuesto sobre Sociedades, efectuada en el acta del Inspector Actuante por dicho concepto impositivo (conceptúa los pagos-cobros de cantidades como indemnizaciones o compensaciones que no forman parte de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido), ha dado lugar a ingresar en el Tesoro Público cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido sin tener obligación de ello. La entidad cesionaria (C) de nuestro caso, practicó en el ejercicio 2003 la repercusión de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido por la renuncia de sus derechos a favor del agente urbanizador (A), cuyos importes fueron ingresados sin que conste su devolución, y que han devenido indebidamente por la calificación tributaria en un acta del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007, levantada al obligado tributario por la Inspección.

Ha existido, pues, un auténtico ingreso indebido en sentido técnico jurídico que motiva el deber y la obligación de regularizar mediante su devolución, en defensa de los derechos sustantivos y garantías formales de los contribuyentes.

Según el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, aprobado por Real Decreto 1055/2007, de 27 de julio, la iniciativa corresponde mediante solicitud al obligado tributario y la tramitación y resolución a la Administración tributaria.

¹¹ Artículos 30.1, 31.1 y 32.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Artículos 122, 123, 124 y 125 del Real Decreto 1605/2007 de 17 de julio, Reglamento General de actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributarios.

¹² La repercusión y cobro de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido en factura reglamentaria emitida por el vendedor o renunciante de derechos, la cesionaria C, se equilibra con el pago de la cuota soportada deducida por el comprador o beneficiario de la renuncia de los derechos, el agente urbanizador A.

V. EL DEBER Y LA OBLIGACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN A REGULARIZAR LA SITUACIÓN TRIBUTARIA NACIDA DE LA CALIFICACIÓN INSPECTORA

En el supuesto real que comentamos, la calificación inspectora de las cantidades percibidas en el Impuesto sobre Sociedades como indemnizaciones o compensaciones y su correspondiente regularización mediante acta de Inspección en ese impuesto directo, ha originado un auténtico ingreso indebido a favor del Tesoro Público y en contra del obligado tributario, por cuanto, sin obligación legal y de manera injusta, se han ingresado cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido con perjuicio económico para el contribuyente y enriquecimiento injusto para la Hacienda Pública.

En estos casos, la solución normal para el reconocimiento del derecho a la devolución del ingreso indebido a favor del obligado tributario y la ejecución material del mismo, es que el Inspector Actuario, autor de la calificación de las operaciones, lo haga constar en diligencias y proceda a su regularización mediante una propuesta de liquidación en acta del Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio correspondiente, en el caso examinado 2007, además del acta del Impuesto sobre Sociedades del mismo ejercicio.

Porque, dentro de las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios, el artículo 99.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece el principio general de que «en el desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios, la Administración facilitará en todo momento a los obligados tributarios el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de sus obligaciones...».

Y en el punto 7, párrafo tercero del mismo precepto se dice que en las diligencias se hará constar «hechos y las manifestaciones del obligado tributario o de la persona con la que se entiendan las actuaciones».

Además, en el artículo 141. *La inspección tributaria*, en su apartado e) de la misma Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se reconoce, como una de las funciones administrativas de la Inspección «la comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para... las devoluciones tributarias...»¹³. Y el artículo 145. *Objeto de procedimiento de inspección*, en su punto 2, de la misma Ley señala que «La comprobación tendrá por objeto los actos, elementos y valoración consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones». Y el artículo 153 c), sobre el contenido de las actas, dice que «Los elementos esenciales del hecho imponible o presupuesto de hecho de la obligación tributaria y de su atribución al obligado tributario, así como los fundamentos de derecho en que se base la regularización».

Los anteriores preceptos legales se desarrollan en los artículos 166, 171.1, 175, 176.1, 185.1 párrafo primero del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria.

De acuerdo con los preceptos legales citados, el Inspector Actuario debía haber regularizado, además de los hechos del Impuesto sobre Sociedades, la nueva situación tributaria por Impuesto sobre el Valor Añadido del sujeto comprobado, nacida de su propia calificación de las operaciones mercantiles a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

¹³ El artículo 143.2 señala que «Las actas son documentos públicos que extiende la inspección de los tributos con el fin de recoger el resultado de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, proponiendo la regularización que estime procedente de la situación tributaria del obligado o declarando correcta la misma».

Una forma y procedimiento para hacerlo consiste en recoger los hechos en Diligencia para motivar la inclusión en Plan de inspección parcial el concepto y período impositivo, o aportar la Diligencia como prueba en documento público para iniciar, a solicitud del interesado, un procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

VI. LA DEVOLUCIÓN DE INGRESOS

1. Régimen de cada tributo: Impuesto sobre el Valor Añadido.

Como ha sucedido en el caso real comentado, el Inspector Actuario no ha reconocido expresamente en las diligencias levantadas e incorporadas al expediente, la existencia del derecho a la devolución de cuotas por Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, tampoco ha procedido a la propuesta de inclusión en Plan de inspección para su posible regularización del mismo mediante acta.

Pero en el contenido del acta y, en su caso, en el informe complementario a ella por ser de disconformidad, con la propuesta de regularización de la situación tributaria por el Impuesto sobre Sociedades, debía haber hecho constar, entre los hechos y fundamentos de derecho, las circunstancias del cobro e ingreso de cantidades en concepto de indemnizaciones o compensaciones, añadiendo, que tales importes no forman parte del precio o contraprestación de las operaciones mercantiles, y, por tanto, de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido declarado e ingresado.

Además de la solución del caso mediante la inclusión en Plan de inspección y comprobación parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido (ejercicio y devolución) antes expuesto, existe otra posible solución alternativa menos oficiosa.

Con el criterio del Inspector Actuario sobre la calificación tributaria del hecho comprobado, recogido en Diligencia o en el acta por dicho concepto impositivo, y estar estas en poder de interesado como pruebas documentales de carácter publico, se puede proceder a la expedición de facturas rectificativas porque han concurrido circunstancias (calificación tributaria de los hechos por la Inspección posterior a su emisión) que dan lugar a la modificación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La modificación de la base imponible se hará por el sujeto pasivo, la cesionaria C, expidiendo y remitiendo al destinatario de las operaciones, el agente urbanizador A, una nueva factura con los requisitos reglamentarios en la que se rectifique o anule la cuota repercutida. En la expedición de las facturas rectificativas, el tipo impositivo, el importe de los componentes del precio o de la contraprestación y la cuota tributaria repercutida, deben expresar con claridad la rectificación efectuada: se trata de cantidades pagadas como indemnizaciones o compensaciones no vinculadas al precio.

Como en el caso que comentamos, las facturas rectificativas se expiden como consecuencia de una rectificación indirecta ¹⁴ de la repercusión del impuesto, que motiva la presentación de una declaración-liquidación extemporánea, o de una solicitud de devolución de ingresos indebidos en

¹⁴ Consecuencia de una calificación y propuesta de regularización tributarias de las operaciones mercantiles en el Impuesto sobre Sociedades.

2007, se debe, en ambos casos, indicar el período o períodos de declaración- liquidación en el curso del cual se realizaron las operaciones objeto de rectificación: ejercicio 2003.

En caso de controversias entre las partes contratantes, la cesionaria C y el agente urbanizador A, sobre la rectificación de las facturas, recordamos que tales controversias, tienen naturaleza tributaria a los efectos de la interposición de la correspondiente reclamación económico-administrativa, cuando, como sucede en el caso, están motivadas por hechos o cuestiones de derecho de dicha naturaleza tributaria: la calificación a efectos tributarios por un funcionario competente de unas operaciones mercantiles.

La solución de rectificar las facturas puede incidir, dentro del régimen de las deducciones y devoluciones de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido, sobre los plazos legales y reglamentarios para el ejercicio del mismo, en particular, a la caducidad del derecho a la deducción.

¿Se puede soslayar el tema del plazo en el caso de que hayan transcurrido los 4 años legales para el ejercicio del derecho a deducir? En el supuesto examinado, el derecho nace en 2003 y la rectificación se conoce en el 2007.

El artículo 99 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, parece responder en sentido afirmativo, cuando en su punto Tres, párrafo segundo, dice que cuando hubiese mediado «actuación inspectora», serán deducibles en las liquidaciones (inspectoras) que procedan, las cuotas soportadas que estuviesen debidamente contabilizadas en los libros registros establecidos reglamentariamente para este impuesto.

Por tanto, como ha habido una actuación inspectora, que, aunque no ha propuesto liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido debiendo hacerlo, con su calificación tributaria sobre las operaciones mercantiles a efectos de la regularización por acta del Impuesto sobre Sociedades, ha novado por extinción la obligación tributaria que originó las declaraciones-liquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido practicadas por los sujetos pasivos. Y como además, la naturaleza del plazo legal es de caducidad y no de prescripción, incluso aunque fuera de prescripción, parece posible que, con el nuevo hecho comprobado por una «actuación inspectora», nazca un nuevo derecho y una nueva acción y plazo para el ejercicio del derecho a deducir las cuotas indebidamente soportadas y rectificadas en forma.

2. Régimen general.

a) La posible revocación de un acto administrativo.

Una cuestión previa ¿Podría revocarse el acto administrativo de liquidación resultante del acta de la Inspección sobre la regularización del Impuesto sobre Sociedades en que terminaron las actuaciones? Porque, según el artículo 219.1 de la Ley General Tributaria «La Administración tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando... circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados»

Los contornos legales de estos motivos de revocación son muy imprecisos y hay que rellenarlos con los hechos probados del caso concreto que motiva el acto de posible revocación. No se trata de simples conceptos jurídicos indeterminados, ni de un simple cajón de sastre acogedor de cualesquiera supuestos de hecho del quehacer administrativo. Parece que toda cuestión de fondo o de forma que afecte al acto administrativo se enmarca perfectamente en los motivos de infracción manifiesta de ley o existencia de indefensión. Pero es menos nítida la configuración de «circunstancias sobrevenidas».

El supuesto de hecho que comentamos podría encajar en los motivos de revocación señalados (circunstancias sobrevenidas e indefensión), ya que se trata de nuevos hechos o circunstancias sobrevenidas (calificación tributaria distinta para los mismos hechos sujetos a gravamen e indefensión por la inacción de la Inspección) que afectan, al menos de forma indirecta, al acto administrativo de liquidación por el Impuesto sobre Sociedades incorporado al acta. Podría ser una circunstancia sobrevenida el tener conocimiento, con posterioridad al acto a revocar, de un hecho o elemento probatorio realizado antes del acto administrativo objeto de posible revocación.

Y de ser así, a través de este motivo podrían aducirse, en una primera y genérica aproximación, todas aquellas circunstancias realizadas o conocidas con posterioridad al acto de liquidación resultante del acta por el Impuesto sobre Sociedades y que afecten al supuesto de hecho recogido en el acta y aceptado por el sujeto comprobado.

En el caso comentado, después del acto de liquidación por el Impuesto sobre Sociedades con origen en la propuesta del acta de Inspección, se ha podido tener conocimiento de que se produjo el hecho, circunstancia o elemento probatorio, recogidos en documentos públicos (diligencia, acta e informe), de una calificación tributaria con efectos en el Impuesto sobre el Valor Añadido y con ingreso indebido y derecho a devolución, sin haber sido regularizada por el órgano competente, con la consiguiente situación de indefensión al interesado.

La circunstancia real del caso (calificación tributaria por la Inspección) pudiera tener el exigente carácter legal de sobrevenida, si en el momento de dictarse el acto administrativo de liquidación por el acta del Impuesto sobre Sociedades, no fueron ni pudieron ser conocidas las incidencias para la regularización del Impuesto sobre el Valor Añadido afectado a la vez que la regularización practicada en el Impuesto sobre Sociedades, ya que el Inspector Actuario, ni a iniciativa propia, ni a instancia del interesado, lo puso de manifiesto en diligencia o documento público alguno del expediente; por lo que el interesado no ha dispuesto de medios o procedimientos para aportar o clarificar la situación.

b) Procedimiento para la devolución.

Como en el acta y en el informe de la Inspección, con la propuesta de regularización por el Impuesto sobre Sociedades, ha tenido que constar la calificación tributaria de las operaciones mercantiles que la motivan, sobre la base de ese documento público de prueba, procede la apertura de un expediente y procedimiento para la devolución de los ingresos indebidos, realizados en los términos de las disposiciones de la Ley General Tributaria y demás normas tributarias de desarrollo.

Y en lo que se refiere a la participación de la Inspección en los expedientes y procedimientos de devolución, como ha sucedido en el caso comentado, el punto III.3.1.1 a) de la Resolución 3/2002, de 6 de febrero, recoge la posibilidad de que, para un ejercicio y concepto tributario, se haya procedido a una regularización por acta, resultado de una comprobación e investigación por parte de la Inspección de los Tributos; Así como también que, en el supuesto de que se pida informe a la Inspección y esta inicie actuaciones de comprobación e investigación con el resultado de una propuesta de devolución en acta, se procederá a la devolución derivada de la liquidación contenida en el acta.

Así lo dice la norma, se hace o debería hacerse habitualmente y lo debía haber hecho el Inspector Actuario del caso comentado, extrapolando los resultados de su calificación tributaria sobre los contratos y las operaciones mercantiles nacidas de ellos a efectos del Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En cualquiera de los casos y procedimientos a seguir por el interesado que se proponen, distintos a los que debía haber realizado el Inspector Actuario durante la instrucción del expediente inspector, hay que esperar que el acto administrativo de liquidación por el Impuesto sobre Sociedades adquiera firmeza, y, por tanto, se confirme la validez y eficacia en Derecho de la calificación tributaria aplicada por la Inspección a las operaciones mercantiles comprobadas, para instar la correspondiente revisión.

VII. CONCLUSIONES

- **Primera:** la calificación tributaria es una institución o categoría jurídica autónoma e independiente para corregir los errores de los sujetos pasivos sobre la naturaleza de los supuestos de hecho gravados y aplicar, por sustitución, el régimen tributario correspondiente a ella para ajustar la obligación de contribuir a la verdadera capacidad económica.
- **Segunda:** el uso de la calificación es una facultad reconocida a la Administración tributaria que se puede y debe ejercer cuando proceda por los órganos competentes, entre ellos y principal, la Inspección de los Tributos.
- **Tercera:** existen negocios y operaciones mercantiles cuyos efectos económicos y jurídicos son tipificados por las normas tributarias como objeto de gravamen por diversos tributos del sistema fiscal vigente, en particular, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre el Valor Añadido.
- **Cuarta:** en el sector inmobiliario, en virtud del principio de libertad de pactos vigente en Derecho común, se originan contratos y operaciones sobre objetos negociables de hipotética, posible y futura existencia real que dificulta conocer su verdadera naturaleza y eficacia jurídico tributaria.
- **Quinta:** la calificación tributaria de un hecho, acto o negocio real por los servicios de Inspección a los efectos de regularizar un determinado tributo, se debe extender y aplicar a los

demás tributos afectados por ella, como garantía del respeto a los principios de seguridad, certeza y no discriminación tributaria.

- **Sexta:** por tanto, si como en el caso comprobado, la Inspección, procede al empleo fundado en Derecho de la técnica de la calificación tributaria para proponer la regularización de un tributo (Impuesto sobre Sociedades), pero a su vez se ve afectada por ella la base imponible de otro (Impuesto sobre el Valor Añadido), existe el deber legal de aplicarla para proponer o facilitar la regularización de este último.
- **Séptima:** la apreciación sobre la existencia o no de un ingreso indebido corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Una vez probada su existencia real, existe el deber y la obligación legal de proceder a su devolución.
- **Octava:** en los expedientes y el procedimiento inspector, la Ley General Tributaria y el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, señalan que el deber y la obligación de proponer las regularizaciones que procedan corresponde al Inspector Actuario mediante la constancia de los hechos, actos o negocios calificados en las Diligencias y/o en las Actas que se levanten.
- **Novena:** si en una diligencia o acta figura la calificación tributaria del Inspector Actuario sobre los hechos comprobados, origen y causa de su propuesta de regularización, el obligado tributario inspeccionado dispone de una prueba fundada en Derecho (documentos públicos) para proceder a la práctica interna propia del tributo o iniciar un procedimiento reglado para la devolución de los ingresos indebidos.
- **Décima:** la calificación tributaria del Inspector Actuario extingue y deja sin efectos jurídicos en el orden tributario, la relación jurídica anterior nacida del negocio y operaciones mercantiles entre las partes, y la nova por otra con nuevos plazos de prescripción y caducidad para el ejercicio de los derechos y acciones sobre la devolución de ingresos indebidos comprobados.
- **Undécima:** quizás fuera posible la revocación del acto administrativo de liquidación del Impuesto sobre Sociedades nacido de una calificación tributaria, por circunstancias sobrevenidas y/o indefensión del interesado en el Impuesto sobre el Valor Añadido, al no habersele aplicado, existiendo obligación legal de hacerlo, las consecuencias de la misma calificación.
- **Duodécima:** los procedimientos para obtener la devolución de los ingresos indebidos pueden ser: el propio procedimiento inspector; los propios y técnicos por compensación interna de los tributos, como es el caso del Impuesto sobre el Valor Añadido, o el procedimiento general. Pero, para poder iniciar en el caso concreto comentado, cualquiera de los dos últimos señalados, es preciso que la calificación tributaria del negocio y de las operaciones mercantiles efectuada por el Inspector Actuario, adquiera firmeza en el acto administrativo que la incorpora como fundamento legal del mismo.

PROCEDIMIENTO INSPECTOR. ACTUACIONES DE COMPROBACIÓN E INVESTIGACIÓN (CASOS PRÁCTICOS)

JOSÉ M.^a Díez-Ochoa y Azagra

Inspector de Hacienda del Estado

Profesor del CEF

Extracto:

ANÁLISIS de las novedades introducidas por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, a través de dos supuestos prácticos, relativos a las actuaciones de comprobación e investigación en el procedimiento inspector. A la hora de solucionar los supuestos el autor ha tenido en cuenta tanto la normativa derogada con fecha 1 de enero de 2008 como la vigente a partir de dicho momento, a los efectos de apreciar los cambios realizados y de determinar la normativa aplicable, ya que se están planteando problemas en cuanto a concretar los procedimientos inspectores a los que resulta de aplicación una y otra normativa.

Palabras clave: procedimiento de inspección, actuaciones de comprobación e investigación, alcance de las actuaciones, ampliación del plazo de duración e interrupciones del procedimiento.

Sumario

Caso práctico 1. Alcance de las actuaciones. Solicitud de comprobación de carácter general.

Caso práctico 2. Ampliación del plazo de duración de las actuaciones. Dilaciones por causa no imputable a la Administración. Interrupciones justificadas e injustificadas del procedimiento.

NOTA PREVIA: El objetivo de estos dos casos prácticos relativos a las actuaciones de comprobación e investigación en el procedimiento inspector, no es otro que el de analizar las novedades introducidas por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Dicho Real Decreto se publicó en el Boletín Oficial del Estado el 5 de septiembre de 2007, con entrada en vigor con fecha **1 de enero de 2008**, quedando derogado el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprobó el Reglamento General de la Inspección de los Tributos.

Ahora bien, aun cuando la fecha de entrada en vigor del Real Decreto 1065/2007 es clara, el problema se plantea en cuanto a concretar los procedimientos inspectores a los que resulta de aplicación y en este sentido pueden darse las siguientes situaciones:

1.º Procedimientos de inspección que se hubieran iniciado a partir del 1 de julio de 2004 (fecha de entrada en vigor de la LGT, Ley 58/2003) y concluidos antes del 31 de diciembre de 2007:

Será de aplicación la LGT (Ley 58/2003) y el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, en tanto no se oponga a lo establecido en la LGT y ello en base a lo establecido en la disposición derogatoria única de la citada LGT que establece que:

«2. Las normas reglamentarias dictadas en desarrollo de los textos derogados a los que se refiere el apartado anterior continuarán vigentes, en tanto no se opongan a lo previsto en esta ley, hasta la entrada en vigor de las distintas normas reglamentarias que puedan dictarse en desarrollo de esta ley.»

2.º Procedimientos que se hubieran iniciado en un momento posterior al 1 de julio de 2004 y a fecha de 1 de enero de 2008, no hubieran concluido.

Estos procedimientos inspectores son los que pueden verse afectados por el Real Decreto 1065/2007 y caben dos posibles soluciones:

a) Será de aplicación el Real Decreto 1065/2007 para los trámites que se lleven a cabo a partir del 1 de enero de 2008. En consecuencia, se desarrollarán de acuerdo con la siguiente normativa:

- LGT (Ley 58/2003).
- Actuaciones realizadas hasta el 31 de diciembre de 2007: Real Decreto 939/1986.
- Actuaciones realizadas con posterioridad al 1 de enero de 2008: Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (arts. 166 a 197).

b) Será de aplicación el Real Decreto 939/1986 para los trámites que se lleven a cabo a partir del 1 de enero de 2008 por entender que el Real Decreto 1065/2007 es de aplicación para los **procedimientos que se inicien realmente a partir del 1 de enero de 2008**.

Según esta opción a dichos procedimientos les será de aplicación la siguiente normativa:

- LGT (Ley 58/2003).
- Actuaciones realizadas hasta su conclusión aun cuando sea posterior a 31 de diciembre de 2007: Real Decreto 939/1986.

Evidentemente dicha cuestión puede tener una gran repercusión en la tramitación e instrucción de los procedimientos inspectores que se hubieran iniciado **a partir del 1 de julio de 2004** (en general a lo largo del año 2007, o, en su caso, a lo largo del año 2006) **y a fecha de 1 de enero de 2008, no hubieran concluido**, por cuanto los trámites posteriores al 1 de enero de 2008 se desarrollarán con una u otra normativa y serán los Tribunales de Justicia los que definitivamente determinen cuál de las dos opciones es la correcta, por lo que en caso de haberse tramitado de acuerdo con la normativa que no corresponda con la doctrina jurisprudencial, se verían gravemente afectados.

En nuestra opinión la solución correcta es la expuesta en la letra a) anterior y ello por aplicación de la literalidad de la disposición derogatoria única de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, transcrita anteriormente.

No obstante, en las soluciones que se exponen se tendrán en cuenta tanto la normativa derogada con fecha 1 de enero de 2008 como la vigente a partir de dicho momento a los efectos de apreciar los cambios realizados.

Las cuestiones que van a ser objeto de análisis en los supuestos que a continuación se exponen son las relativas a:

- a) Alcance de las actuaciones. Solicitud de comprobación de carácter general.
- b) Ampliación del plazo de duración de las actuaciones. Dilaciones por causa no imputable a la Administración. Interrupciones justificadas e injustificadas del procedimiento.

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

ALCANCE DE LAS ACTUACIONES. SOLICITUD DE COMPROBACIÓN DE CARÁCTER GENERAL

ENUNCIADO

Con fecha **20 de diciembre de 2007** se notificó el inicio de una actuación de comprobación e investigación de alcance parcial en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2006, y respecto de la entidad «DAMESO, SA», al objeto de comprobar un determinado incremento de patrimonio producido en el citado periodo impositivo, quedando fijada la primera visita para el 15 de enero de 2008.

Con fecha **4 de enero de 2008** se presentó por parte de don Agapito, como administrador de la entidad, un escrito mediante el que se solicitaba que la actuación de comprobación e investigación referida al incremento de patrimonio obtenido en el año 2006 se ampliase a todo el Impuesto sobre Sociedades, solicitando igualmente que se procediese a la comprobación del 3.º trimestre de 2006, del Impuesto sobre el Valor Añadido, por cuanto la operación que iba a ser objeto de comprobación se realizó en el mes de septiembre de 2006, todo ello, de acuerdo con lo establecido en el artículo 149 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

SE PIDE:

- 1.º Plazo para solicitar la ampliación de las actuaciones y requisitos del escrito de solicitud.
- 2.º Tributos a los que afectará la solicitud.
- 3.º Plazo que tiene la Administración tributaria para resolver sobre la solicitud formulada.
- 4.º Determinar el plazo máximo de conclusión de las actuaciones inspectoras teniendo en cuenta que:
 - a) Con fecha **15 de mayo de 2008**, el Inspector-Jefe resolviese sobre la solicitud formulada por el obligado tributario, acordando **ampliar la actuación inicialmente llevada a cabo como parcial a general**.
 - b) Con fecha **15 de mayo de 2008**, el Inspector-Jefe resolviese sobre la solicitud formulada, acordando el **inicio de una nueva** actuación, diferente de la inicialmente llevada a cabo y que la **segunda actuación se inició**:
 - 1.º **El 1 de junio de 2008** habiendo concluido la actuación parcial con Acta de conformidad el **3 de marzo de 2008**.
 - 2.º **El 10 de julio de 2008** habiendo concluido la actuación parcial con Acta de conformidad el **3 de marzo de 2008**.
 - 3.º **El 1 de agosto de 2008**, no habiendo concluido la actuación parcial a dicha fecha.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 1

Normativa: Para la resolución del supuesto transcribimos los preceptos legales que inciden directamente en las cuestiones planteadas.

- **Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.**

Artículo 149 LGT. *Solicitud del obligado tributario de una inspección de carácter general.*

«1. Todo obligado tributario que esté siendo objeto de unas actuaciones de inspección de carácter parcial podrá solicitar a la Administración tributaria que las mismas tengan carácter general respecto al tributo y, en su caso, periodos afectados, sin que tal solicitud interrumpa las actuaciones en curso.

2. El obligado tributario deberá formular la solicitud en el plazo de **15 días** desde la notificación del inicio de las actuaciones inspectoras de carácter parcial.

3. La Administración tributaria deberá ampliar el alcance de las actuaciones o iniciar la inspección de carácter general en el plazo de seis meses desde la solicitud. El incumplimiento de este plazo determinará que las actuaciones inspectoras de carácter parcial no interrumpan el plazo de prescripción para comprobar e investigar el mismo tributo y período con carácter general.»

Ahora bien, al haberse solicitado la ampliación del alcance de las actuaciones el **4 de enero de 2008**, esto es, cuando ya ha entrado en vigor el Real Decreto 1065/2007 hay que tener en cuenta la normativa que se ha de aplicar a dicha solicitud.

Así:

- **Normativa en vigor hasta el 31 de diciembre de 2007.** Desde el 1 de julio de 2004 (fecha de entrada en vigor de la LGT) es de aplicación lo dispuesto en el artículo 149 de la LGT así como lo dispuesto en el **artículo 33 bis del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril**, que regulaba la *Solicitud de comprobación de carácter general*, añadido por la disp. final primera.10 del RD 136/2000, de 4 de febrero).

(No obstante hay que tener en cuenta que algunos de los párrafos contemplados en este artículo hay que **considerarlos tácitamente derogados por la Ley 58/2003**, por cuanto con dicho precepto se desarrollaba lo dispuesto en el art. 28 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y cuyo contenido difiere de lo establecido en el art. 149 de la LGT antes transcrito.)

- **Normativa en vigor a partir del 1 de enero de 2008.** Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en cuyo artículo 179 se regula la *Solicitud del obligado tributario de una inspección de alcance general*.

Veamos ambas normativas:

Artículo 33 bis Real Decreto 939/1986 <i>Solicitud de comprobación de carácter general</i>	Artículo 179 Real Decreto 1065/2007 <i>Solicitud del obligado tributario de una inspección de alcance general</i>
«1. Todo obligado tributario que esté siendo objeto de una actuación de comprobación e investigación de carácter parcial, llevada a cabo por la Inspección de los Tributos, podrá solicitar que dicha actuación tenga carácter general respecto del tributo y ejercicio afectados por la misma, sin que tal solicitud interrumpa las actuaciones en curso. 2. El obligado tributario deberá efectuar la solicitud en un plazo de quince días contados desde la notificación del inicio de las actuaciones inspectoras de carácter parcial, mediante escrito dirigido al Inspector-Jefe correspondiente o haciéndolo constar expresamente al actuario, quien deberá recoger esta manifestación en diligencia. 3. Recibida la solicitud de comprobación de carácter general, el Inspector-Jefe acordará si esta se llevará a cabo como ampliación de la ya iniciada o si, por el contrario, dará lugar al inicio de otra actuación distinta. En este caso, el Inspector-Jefe deberá señalar el funcionario, equipo o unidad a quien se atribuye la nueva comprobación, la cual deberá iniciarse en el plazo de seis meses contados desde la recepción de la solicitud. 4. A efectos de determinar el plazo de duración a que se refiere el artículo 31 de este Reglamento, de las actuaciones de comprobación de carácter general, contempladas en el apartado anterior, deberá tenerse en cuenta lo siguiente: a) Si la Inspección de los Tributos hubiese concluido las actuaciones de comprobación e investigación de carácter parcial antes del inicio de las actuaciones de comprobación de carácter general y siempre en el plazo de seis meses a que se refiere el apartado anterior, el plazo de duración de las actuaciones de comprobación e investigación de carácter general se computará a partir del inicio de las mismas. b) Si la Inspección de los Tributos no hubiese concluido las actuaciones de comprobación e investigación de carácter parcial, una vez concluido el mencionado plazo de seis meses, tales actuaciones pasarán a tener carácter general respecto del tributo y ejercicio afectados por aquellas, computándose, en tal caso, el plazo de duración de las mismas desde el inicio de las actuaciones de carácter parcial. Si la actuación de carácter parcial hubiese finalizado antes de transcurridos seis meses desde la solicitud del contribuyente, pero en dicho plazo no se hubiese iniciado la de carácter general, el inicio de esta con posterioridad determinará que, a efectos del cómputo del plazo general a que se refiere el artículo 31 de este Reglamento, se considere iniciada al día siguiente del transcurso del referido plazo de seis meses.»	«1. La solicitud a que se refiere el <u>artículo 149 de la Ley 58/2003</u>, de 17 de diciembre, General Tributaria, deberá formularse mediante escrito dirigido al órgano competente para liquidar o comunicarse expresamente al actuario, quien deberá recoger esta manifestación en diligencia y dará traslado de la solicitud al órgano competente para liquidar. Esta solicitud incluirá el contenido previsto en el artículo 88.2 de este reglamento. 2. Recibida la solicitud, el órgano competente para liquidar acordará si la inspección de carácter general se va a realizar como ampliación del alcance del procedimiento ya iniciado o mediante el inicio de otro procedimiento. 3. La inadmisión de la solicitud por no cumplir los requisitos establecidos en el <u>artículo 149 de la Ley 58/2003</u>, de 17 de diciembre, General Tributaria, deberá estar motivada y será notificada al obligado tributario. Contra el acuerdo de inadmisión no podrá interponerse recurso de reposición ni reclamación económico-administrativa, sin perjuicio de que pueda reclamarse contra el acto o actos administrativos que pongan fin al procedimiento de inspección.»

CUESTIONES:

1.º Plazo para solicitar la ampliación de las actuaciones y requisitos del escrito de solicitud.

El plazo para formular la solicitud es de 15 días, desde la notificación del inicio de las actuaciones inspectoras de carácter parcial. Al tratarse de un plazo establecido por disposición legal (art. 149 de la LGT) el desarrollo reglamentario no puede sino respetar lo dispuesto en la LGT.

En el cómputo de los días, estos se computarán como días hábiles, excluyéndose los domingos y feriados (art. 48.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, en adelante Ley 30/1992).

Asimismo, de acuerdo con lo establecido en el artículo 49 de la Ley 30/1992 y 91 del Real Decreto 1065/2007, el plazo para formular la solicitud es ampliable por un período que no puede exceder de la mitad del plazo inicial (7 días hábiles).

En este sentido, el artículo 91.4 citado dispone que:

«4. La ampliación se entenderá automáticamente concedida por la mitad del plazo inicialmente fijado con la presentación en plazo de la solicitud, salvo que se notifique de forma expresa la denegación antes de la finalización del plazo que se pretenda ampliar».

Por último, en el caso de denegar de forma expresa la solicitud de ampliación del plazo, el acuerdo denegatorio no sería susceptible de recurso, de acuerdo con lo establecido en el artículo 91.6 del Real Decreto 1065/2007, que dispone:

«6. El acuerdo de concesión o la denegación de la ampliación o del aplazamiento no serán susceptibles de recurso o reclamación económico-administrativa.»

Los requisitos que debe reunir la solicitud de ampliación de las actuaciones se recogen en el artículo 88.2 del Real Decreto 1065/2007, a tenor del cual:

«2. Cuando el procedimiento se inicie mediante solicitud, esta deberá contener, al menos, los siguientes extremos:

- a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal del obligado tributario y, en su caso, del representante.
- b) Hechos, razones y petición en que se concrete la solicitud.
- c) Lugar, fecha y firma del solicitante o acreditación de la autenticidad de su voluntad expresada por cualquier medio válido en derecho.
- d) Órgano al que se dirige.»

El contenido no se especificaba de forma expresa en el desarrollo reglamentario anterior (RD 939/1986) si bien, por el objeto de la solicitud, el escrito habría de contener sustancialmente las mismas menciones.

De la comparación de una y otra normativa reglamentaria se desprende que el Real Decreto 1065/2007 no introduce novedades significativas respecto de la normativa anterior.

2.º Tributos a los que afectará la solicitud.

En cuanto a los tributos a los que puede afectar la solicitud presentada, hay que tener en cuenta que el artículo 149 de la LGT solo se refiere al mismo tributo y período que el inicialmente afectado por la actuación de comprobación e investigación parcial llevada a cabo, por lo que tan solo afectará al Impuesto sobre Sociedades, año 2006, y en ningún caso afectaría al 3.º trimestre del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En cualquier caso, la denegación de la solicitud de comprobación relativa al 3.º trimestre del Impuesto sobre el Valor Añadido deberá ser motivada y notificada al obligado tributario, no pudiendo ser objeto de recurso o reclamación autónomo e independiente y ello sin perjuicio de que pueda reclamarse contra el acto o actos administrativos que pongan fin al procedimiento de inspección, esto es, en general, contra las liquidaciones que deriven del acta que, en su caso, se incoe.

Dicha precisión, que se contiene expresamente en el artículo **179 del Real Decreto 1065/2007**, no venía especificada de forma expresa en la normativa reglamentaria anterior, pero venía exigida por lo preceptuado en la LGT (por lo que se refiere a la motivación de la denegación: arts. 89.3 y 54 de la Ley 30/1992 y por lo que se refiere a la falta de impugnación del acuerdo denegatorio art. 227.1 b) de la LGT, interpretado a *sensu contrario*)

De la comparación de una y otra normativa reglamentaria se desprende que el Real Decreto 1065/2007 no introduce novedades significativas respecto de la normativa anterior.

3.º Plazo que tiene la Administración tributaria para resolver sobre la solicitud formulada.

La solicitud formulada por el obligado tributario conlleva que el Inspector-Jefe tenga que resolver sobre la solicitud formulada, de acuerdo con lo establecido en el artículo 149.3 de la LGT, en alguno de los dos siguientes sentidos:

- a) Ampliación de la actuación que se había iniciado originariamente con carácter **parcial** para transformarla en actuación **general**. En este caso existirá un único procedimiento inspector, iniciado el **20 de diciembre de 2007**, por lo que el plazo de duración del procedimiento (12 meses a contar desde el inicio), concluirá el **20 de diciembre de 2008** (sin perjuicio de la posibilidad de ampliar, mediante acuerdo expreso, el plazo general en otros 12 meses más).

En consecuencia, al existir un único procedimiento, deberá estar dictado y notificado el acto administrativo de liquidación por el que se regularice el Impuesto sobre Sociedades, año 2006, antes del **20 de diciembre de 2008**.

- b) Por otro lado y en lugar de la anterior opción, puede ordenar el inicio de otro procedimiento inspector diferente, este de carácter general. En este caso existirán dos procedimientos inspectores, uno de alcance parcial y otro de alcance general. Dicha opción se verá en el apartado siguiente.

Por lo que se refiere al **plazo máximo que tiene el Inspector-Jefe** para resolver sobre la solicitud formulada por el obligado tributario en uno u otro sentido, hay que tener en cuenta que, de acuerdo con lo dispuesto en la LGT, el plazo para resolver la solicitud es de **6 meses** a contar desde la solicitud (**4 de enero de 2008**) por lo que se habrá de resolver antes del **4 de julio de 2008**.

Ahora bien, hasta tanto el Inspector-Jefe no resuelva en uno u otro sentido, el único procedimiento que está tramitándose es el iniciado con alcance parcial por lo que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 149.1 de la Ley 58/2003, la solicitud formulada por el obligado tributario no interrumpirá las actuaciones parciales en curso, por lo que las mismas continuarán desarrollándose con normalidad.

No obstante podría darse el caso, realmente extraño, de que, como el Inspector-Jefe tiene 6 meses para resolver sobre la solicitud formulada (hasta el 4 de julio de 2008, en nuestro caso), la Inspección actuaría hubiera concluido las actuaciones de comprobación e investigación de carácter parcial, antes de dictar dicho acuerdo (sobre la ampliación solicitada).

Dicha situación, que, insistimos, es posible, pero ciertamente difícilmente imaginable, estaba prevista en el desarrollo reglamentario anterior en el artículo 33 bis.4 a) del Real Decreto 939/1986, pero no en el Real Decreto 1065/2007, que no la contempla expresamente.

Entendemos que en estos casos, con **la normativa vigente a partir del 1 de enero de 2008**, debería suspenderse el trámite de incoación del acta que derive de la actuación de carácter parcial, hasta tanto no hubiera finalizado el plazo de resolución de 6 meses que tiene el Inspector-Jefe para resolver la solicitud del obligado tributario.

Si transcurrido dicho plazo no hubiera resolución expresa en ninguno de los sentidos, se podrá incoar el acta que derive de la actuación parcial y dictarse el acto de liquidación que deriva del acta formalizada. Dicha liquidación tendrá el carácter de **provisional**.

Ahora bien, en este caso, las consecuencias jurídicas que derivan del incumplimiento del plazo de 6 meses para acordar bien la ampliación de las actuaciones o bien ordenar el inicio de un segundo procedimiento de carácter general, se recogen en el artículo 149.3 de la LGT a tenor del cual:

«El incumplimiento de este plazo determinará que las actuaciones inspectoras de carácter parcial no interrumpen el plazo de prescripción para comprobar e investigar el mismo tributo y período con carácter general.»

En consecuencia, las actuaciones realizadas en el curso de las actuaciones parciales, así como el acta que en su caso se formalice y la liquidación que derive de la misma, tienen plena eficacia jurídica, si bien se **les priva de los efectos interruptivos de la prescripción del derecho a comprobar y en su caso a sancionar el tributo y período respecto del que se solicitó la ampliación del carácter de las actuaciones.**

Lógicamente en estos casos, si transcurrido el plazo de 6 meses desde que se formuló la solicitud, el Inspector-Jefe no ha resuelto sobre la ampliación del alcance de las actuaciones inicialmente desarrolladas o el inicio de una actuación (de alcance general) diferente a la inicialmente llevada a cabo, cuando se resuelva sobre la solicitud, aun habiendo pasado los 6 meses, no podrá ordenar la acumulación de los procedimientos por cuanto la actuación parcial ya habría concluido (en la hipótesis que estamos analizando), por lo que tan solo quedaría abierta **la posibilidad de ordenar el inicio de una actuación general**, manteniendo la validez de la actuación parcial, no pudiéndose comprobar nuevamente los elementos tributarios que ya fueron regularizados en la actuación parcial, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 148.3 de la LGT, que dispone:

«3. Cuando las actuaciones del procedimiento de inspección hubieran terminado con una liquidación provisional, el objeto de las mismas no podrá regularizarse nuevamente en un procedimiento de inspección que se inicie con posterioridad salvo que concurra alguna de las circunstancias a que se refiere el párrafo a) del apartado 4 del artículo 101 de esta ley y exclusivamente en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias.»

En el mismo sentido se expresa el artículo 190.6 del Real Decreto 1065/2007, a tenor del cual:

«6. Los elementos de la obligación tributaria comprobados e investigados en el curso de unas actuaciones que hubieran terminado con una liquidación provisional no podrán regularizarse nuevamente en un procedimiento inspector posterior, salvo que concurra alguna de las circunstancias a que se refieren los apartados 2 y 3 de este artículo y, exclusivamente, en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias.»

El **plazo de duración de la actuación de carácter general** (12 meses desde el inicio) empezará a contar **desde la notificación de la comunicación de inicio de la misma**, sin perjuicio de los efectos previstos en el artículo 149.3 de la LGT (privación de los efectos interruptivos de la prescripción que pudieran darse con ocasión de la actuación parcial).

Por tanto, los efectos con la normativa reglamentaria vigente a partir del 1 de enero de 2008 (RD 1065/2007) son:

- Validez de la actuación parcial.
- No tendrá efectos interruptivos de la prescripción la actuación parcial (art. 149 de la LGT), desde su inicio hasta la notificación de la liquidación que derive del acta.

- El cómputo del plazo de duración de la actuación general (12 meses) empezará a contarse desde que se inicie realmente la actuación general.

Por el contrario, en la **normativa vigente hasta el 31 de diciembre de 2007**, el artículo 33 bis del Real Decreto 939/1986, establecía para este caso que:

«Si la actuación de **carácter parcial hubiese finalizado antes de transcurridos seis meses** desde la solicitud del contribuyente, pero en dicho plazo **no se hubiese iniciado la de carácter general**, el inicio de esta con posterioridad determinará que, a efectos del cómputo del plazo general a que se refiere el artículo 31 de este Reglamento, se considere iniciada al día siguiente del transcurso del referido plazo de seis meses.»

Por tanto, los efectos con la normativa reglamentaria anterior serían:

- Validez de la actuación parcial.
- No tendrá efectos interruptivos de la prescripción la actuación parcial (art. 149 de la LGT).
- El cómputo del plazo de duración de la actuación general (12 meses) empezará a contarse no desde que se inicie realmente (como en la normativa actual) sino desde el día siguiente al que finalice el plazo de 6 meses para resolver la solicitud formulada.

De los efectos de una y otra normativa se desprende que la actualmente en vigor es más beneficiosa para la Administración tributaria en lo que se refiere al cómputo del plazo de duración de las actuaciones de carácter general.

4.º Determinar el plazo máximo de conclusión de las actuaciones inspectoras teniendo en cuenta que:

- a) **Que con fecha 15 de mayo de 2008, el Inspector-Jefe resolviese sobre la solicitud formulada por el obligado tributario, acordando ampliar a general la actuación inicialmente llevada a cabo como parcial.**

Como se ha dicho anteriormente el plazo de resolución de la solicitud finaliza, con los datos del supuesto, el **4 de julio de 2008**, por lo que al haberse acordado la ampliación de las actuaciones el **15 de mayo de 2008**, se ha hecho dentro del plazo legal.

Hasta la fecha de **15 de mayo de 2008** existe un único procedimiento inspector, de alcance parcial, que se habrá venido desarrollando comprobando la Inspección el elemento tributario objeto de comprobación (incremento de patrimonio producido en el período impositivo de 2006).

A partir del 15 de mayo de 2008 existirá igualmente un único procedimiento inspector, este de alcance general, que afectará a todos los conceptos incluidos en el Impuesto sobre Sociedades, año 2006.

El plazo de duración de las actuaciones inspectoras finalizará a los 12 meses desde el inicio del único procedimiento existente, esto es, deberá estar dictado y notificado el acto administrativo de liquidación que derive del acta que, en su caso se incoe, antes del **20 de diciembre de 2008**.

La solución sería la misma tanto con la normativa vigente hasta el 31 de diciembre de 2007 (RD 939/1986) como con la vigente a partir del 1 de enero de 2008 (RD 1065/2007).

b) Que con fecha 15 de mayo de 2008, el Inspector-Jefe resuelva sobre la solicitud formulada, acordando el inicio de **una nueva actuación**, diferente de la inicialmente llevada a cabo y que la segunda actuación se inició:

1.º El 1 de junio de 2008, habiendo concluido la actuación parcial con Acta de conformidad el 3 de marzo de 2008.

En este supuesto, se ha resuelto la solicitud formulada por el obligado tributario dentro del plazo de 6 meses y además se ha **iniciado la actuación general igualmente antes de la conclusión del plazo de 6 meses** a contar desde la solicitud, que concluía el 4 de julio de 2008.

En estos casos existen **dos procedimientos**, tramitándose independientemente cada uno de ellos si bien los resultados del procedimiento de alcance parcial finalizarán mediante liquidación provisional y el de la actuación general, finalizará mediante liquidación definitiva, minorándose su importe en el resultado de la liquidación provisional.

Como consecuencia de la existencia de los dos procedimientos, cada uno de ellos tiene su propio plazo de duración de las actuaciones (12 meses a contar desde el inicio de cada uno de ellos), esto es:

- Procedimiento de alcance parcial: desde el 20 de diciembre de 2007 hasta el 20 de diciembre de 2008.
- Procedimiento de alcance general: desde 1 de junio de 2008 hasta el 1 de junio de 2009.

De los datos del supuesto, los resultados del procedimiento de alcance parcial quedan reflejados en el acta de conformidad de fecha 3 de marzo de 2008, entendiéndose practicada la liquidación, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 156 de la LGT, al mes de la fecha del acta mediante acto de liquidación tácito, es decir, el **3 de abril de 2008** (salvo que se acordase completar las actuaciones o se practicara liquidación expresa para rectificar errores materiales, o por indebida apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas).

La liquidación será provisional y a cuenta de la que derive de la liquidación que resulte del acta mediante la que se concluya el procedimiento de alcance general.

La solución sería la misma tanto con la normativa vigente hasta el 31 de diciembre de 2007 [art. 33 bis.4 a) del RD 939/1986] como con la vigente a partir del 1 de enero de 2008 (RD 1065/2007).

2.º El 10 de julio de 2008, habiendo concluido la actuación parcial con Acta de conformidad el 3 de marzo de 2008.

En este supuesto, se ha resuelto la solicitud formulada por el obligado tributario dentro del plazo de 6 meses, pero, a diferencia del apartado anterior, **NO se ha iniciado la actuación general dentro del plazo de 6 meses** a contar desde la solicitud, que concluía el 4 de julio de 2008.

Existen dos procedimientos, tramitándose independientemente cada uno de ellos si bien los resultados del procedimiento de alcance parcial finalizarán mediante liquidación provisional, y el de la actuación general, finalizarán mediante liquidación definitiva, minorándose su importe en el resultado de la liquidación provisional.

De los datos del supuesto, los resultados del procedimiento de alcance parcial quedan reflejados en el acta de conformidad de fecha 3 de marzo de 2008, entendiéndose practicada la liquidación, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 156 de la LGT, al mes de la fecha del acta mediante acto de liquidación tácito, es decir, el **3 de abril de 2008** (salvo que se acordase completar las actuaciones o se practicara liquidación expresa para rectificar errores materiales, o por indebida apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas).

Por otro lado, la actuación general se inicia el **10 de julio de 2008**, esto es, cuando ya finalizó la actuación parcial (3 de abril de 2008) y a su vez, **cuando ya ha transcurrido el plazo de 6 meses a contar desde la solicitud.**

En este caso, las consecuencias jurídicas que derivan del incumplimiento de los 6 meses varían con la normativa contenida en el Real Decreto 1065/2007 respecto de la que se contenía en el Real Decreto 939/1986.

Así:

- **Artículo 149.3 de la LGT y artículo 179 del Real Decreto 939/1986.**

Procedimiento de alcance parcial:

La actuación parcial es plenamente válida pero carece de virtualidad interruptiva de la prescripción del derecho de la Administración para comprobar y sancionar el ejercicio 2006 (art. 149 de la LGT).

Procedimiento de alcance general:

El plazo de duración de las actuaciones (12 meses a contar desde el inicio de cada uno de ellos) empezará a contarse desde la comunicación de inicio, esto es, desde el **10 de julio de 2008** concluyendo el **10 de julio de 2009**.

La interrupción de la prescripción del derecho a comprobar y sancionar el ejercicio objeto de comprobación se llevará a cabo con la notificación de inicio del procedimiento de alcance general, que en nuestro caso sería el **10 de julio de 2008**.

- **Artículo 149.3 de la LGT y artículo 33 bis.4 b) último párrafo del Real Decreto 939/1986.**

Procedimiento de alcance parcial:

La actuación parcial es plenamente válida pero carece de virtualidad interruptiva de la prescripción del derecho de la Administración para comprobar y sancionar el ejercicio 2006 (art. 149 de la LGT).

Procedimiento de alcance general:

El cómputo del plazo de duración de la actuación general (12 meses) empezará a contarse no desde que se inicie realmente (10 de julio de 2008) sino desde el día siguiente al que finalice el plazo de 6 meses para resolver la solicitud formulada (4 de julio de 2008) concluyendo el 4 de julio de 2009.

La interrupción de la prescripción del derecho a comprobar y sancionar el ejercicio objeto de comprobación se llevará a cabo con la notificación de inicio del procedimiento de alcance general, que en nuestro caso sería el 10 de julio de 2008.

3.º El 1 de agosto de 2008, no habiendo concluido la actuación parcial a dicha fecha.

En este supuesto, se ha resuelto la solicitud formulada por el obligado tributario dentro del plazo de 6 meses, pero **NO se ha iniciado la actuación general dentro del plazo de 6 meses** a contar desde la solicitud, que concluía el 4 de julio de 2008.

Existen dos procedimientos, tramitándose independientemente cada uno de ellos si bien los resultados del procedimiento de alcance parcial finalizarán mediante liquidación provisional y el de la actuación general, finalizarán mediante liquidación definitiva, minorándose su importe en el resultado de la liquidación provisional.

Por otro lado, la actuación general se inició el **1 de agosto de 2008**, esto es, antes de la finalización de la actuación parcial y, a su vez, cuando ya ha transcurrido el plazo de 6 meses a contar desde la solicitud.

En este caso, las consecuencias jurídicas que derivan del incumplimiento de los 6 meses varían con la normativa contenida en el Real Decreto 1065/2007 respecto de la que se contenía en el Real Decreto 939/1986.

Así:

- **Artículo 149.3 de la LGT y artículo 179 del Real Decreto 1065/2007.**

Procedimiento de alcance parcial:

La actuación parcial es plenamente válida pero carece de virtualidad interruptiva de la prescripción del derecho de la Administración para comprobar y sancionar el ejercicio 2006 (art. 149 de la LGT). Deberá concluir en el plazo de 12 meses a contar desde su inicio, esto es, antes del 20 de diciembre de 2008.

Procedimiento de alcance general:

El plazo de duración de las actuaciones (12 meses a contar desde el inicio) empezará a contarse desde la comunicación de inicio, esto es, desde el 1 de agosto de 2008 concluyendo el 1 de agosto de 2009.

La interrupción de la prescripción del derecho a comprobar y sancionar el ejercicio objeto de comprobación se llevará a cabo con la notificación de inicio del procedimiento de alcance general, que en nuestro caso sería el 1 de agosto de 2008.

- **Artículo 149.3 de la LGT y artículo 33 bis.4 b) primer párrafo del Real Decreto 939/1986.**

Procedimiento de alcance parcial:

Dicho procedimiento pasará a tener carácter general respecto del tributo y período cuya comprobación se inició por la actuación parcial.

Procedimiento de alcance general:

El cómputo del plazo de duración de la actuación general (12 meses) empezará a contarse no desde que se inicie realmente (10 de julio de 2008) sino desde cuando se inició la actuación parcial (20 de diciembre de 2007), concluyendo el 20 de diciembre de 2008.

La interrupción de la prescripción del derecho a comprobar y sancionar el ejercicio objeto de comprobación se llevará a cabo con la notificación de inicio del procedimiento de alcance general, que en nuestro caso sería el 1 de agosto de 2008.

Es decir, en este supuesto la normativa anterior establecía una especie de «sanción» encubierta para la actuación inspectora por cuanto, por un lado, no había concluido en 6 meses la actuación parcial y, por otro, tampoco había iniciado la actuación general en el plazo de 6 meses a contar desde la solicitud formulada por el obligado tributario. Esto es, daba la sensación de que la Inspección venía realizando su actuación con una cierta «desidia».

En consecuencia, la normativa actualmente en vigor es más beneficiosa para la Administración tributaria por cuanto ha desaparecido la «sanción» que la anterior le imponía (el plazo de inicio de la actuación general era el mismo en el que se inició la actuación parcial).

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

AMPLIACIÓN DEL PLAZO DE DURACIÓN DE LAS ACTUACIONES. DILACIONES POR CAUSA NO IMPUTABLE A LA ADMINISTRACIÓN. INTERRUPCIONES JUSTIFICADAS E INJUSTIFICADAS DEL PROCEDIMIENTO

ENUNCIADO

La sociedad «PITUSA, SA» presentó con fecha 25 de julio de 2003, 2004 y 2005 (último día del plazo de declaración e ingreso) las autoliquidaciones correspondientes a los períodos impositivos

2002, 2003 y 2004, reconociendo una deuda de 4.000, 5.000 y 6.000 euros, respectivamente, efectuando el ingreso correspondiente.

Con fecha 10 de junio de 2005 presentó igualmente una autoliquidación complementaria del año 2003, reconociendo una deuda adicional de 4.000 euros, ingresando la misma.

Las autoliquidaciones correspondientes a los períodos trimestrales de dichos años y correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido y a las Retenciones del Trabajo Personal, fueron presentadas dentro de sus respectivos plazos de declaración e ingreso.

La sociedad «PITUSA, SA» recibió con fecha **10 de junio de 2007** una notificación de inicio de actuaciones inspectoras de alcance general, al objeto de comprobar la situación tributaria de los años 2002 a 2004 por el Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre el Valor Añadido y Retenciones del Trabajo Personal (las cuatro declaraciones trimestrales). En la comunicación de inicio de actuaciones se expresaba que la primera visita inspectora se efectuaría en las oficinas de la entidad el 15 de junio de 2007.

Con fecha **3 de marzo de 2008**, la entidad presentó dos nuevas autoliquidaciones complementarias de los años 2002 y 2003 reconociendo y solicitando aplazamiento de la deuda reconocida, 4.000 y 3.000 euros, respectivamente hasta el 3 de marzo de 2009, aportando como garantía aval bancario.

Las **actas** del Impuesto sobre Sociedades de los años 2002 y 2003 se firmaron en disconformidad con fecha **1 de septiembre de 2008**, formulándose las correspondientes alegaciones con fecha 22 de septiembre de 2008. Los acuerdos de liquidación se **dictaron y notificaron** con fecha 20 de noviembre de 2008.

Por el contrario, el acta del Impuesto sobre Sociedades, año 2004, se firmó en conformidad, con fecha 1 de septiembre de 2008, dictándose y notificándose el acto de liquidación el 1 de octubre de 2008.

En el desarrollo de las actuaciones inspectoras se han observado las siguientes circunstancias:

- Escrito del representante de la entidad, de fecha 12 de junio de 2007, solicitando que la primera visita se realice el 20 de junio de 2007, en el mismo lugar (oficina de la entidad) en lugar del 15 de junio como estaba prevista.
- Diligencia referida a la primera visita, de fecha 20 de junio de 2007.
- Diversas diligencias extendidas desde el 15 de junio de 2007 hasta el 27 de julio de 2007.
- Desde el 27 de julio de 2007 hasta el 3 de septiembre de 2007 no existen actuaciones inspectoras, por motivos vacacionales de la Inspección.
- Diversas diligencias extendidas desde el 3 de septiembre de 2007 hasta el 1 de octubre de 2007.
- Desde el 1 de octubre de 2007 hasta el 10 de marzo de 2008 no existen actuaciones inspectoras.

- Notificación de cambio de Inspector Actuario por traslado a otra provincia del que venía desarrollando las funciones: 10 de marzo de 2008. Con igual fecha se le cita a la entidad en las Oficinas de la AEAT al objeto de reiniciar las actuaciones inspectoras, solicitando determinada documentación. La visita tendrá lugar el 25 de marzo de 2008.
- Solicitud de información a la Comisión Nacional del Mercado de Valores en relación con determinadas operaciones financieras realizadas por la entidad «PITUSA, SA». (Solicitud de informe: 20 de abril de 2008. Recepción del informe: 20 de mayo de 2008).
- Acuerdo de ampliación de la duración de las actuaciones de 12 a 24 meses, dictado por el Inspector-Jefe, de fecha 20 de mayo de 2008.
- Solicitud de ampliación del plazo para formular alegaciones a las actas de disconformidad incoadas. Fecha de la solicitud: 15 de septiembre de 2008. Ampliación concedida: 7 días hábiles.

Las cuotas que derivan de las actuaciones de comprobación e investigación son:

- **Impuesto sobre Sociedades:**

- Ejercicio 2002: 25.000 euros (más intereses de demora).
- Ejercicio 2003: 26.000 euros (más intereses de demora).
- Ejercicio 2004: 27.000 euros (más intereses de demora).

- **Impuesto sobre el Valor Añadido y Retenciones del Trabajo Personal:**

No se han observado contingencias fiscales en relación con los conceptos tributarios comprobados y en los diferentes períodos de declaración.

Por último, con fecha **10 de abril de 2008** se iniciaron actuaciones de comprobación e investigación respecto de las entidades «MALOSA, SA» y «PILOSA, SA» por el Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre el Valor Añadido y Retenciones del Trabajo Personal, años 2003 y 2004. Dichas entidades pertenecen a los mismos socios que los de la entidad «PITUSA SA».

SE PIDE:

- a) Consecuencias fiscales de la presentación de la autoliquidación complementaria del año 2003, presentada con fecha 10 de junio de 2005.
- b) Determinar el alcance de las actuaciones de comprobación e investigación iniciadas con fecha 10 de junio de 2007 y su trascendencia.
- c) Determinar las consecuencias fiscales de la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras efectuada con fecha 10 de junio de 2007, en relación con la posible prescripción de los tributos y períodos inspeccionados.

- d) Determinar las consecuencias de las autoliquidaciones complementarias presentadas con fecha 3 de marzo de 2008.
- e) Determinar las diferentes dilaciones e interrupciones de las actuaciones inspectoras y sus consecuencias jurídicas.
- f) Analizar el Acuerdo del Inspector-Jefe mediante el que se amplía la duración del plazo de 12 a 24 meses.
- g) Fecha máxima de conclusión de actuaciones.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 2

NOTA PREVIA: Al haberse iniciado el procedimiento inspector antes del 1 de enero de 2008, seguiremos el mismo esquema de solución que en el anterior, esto es, analizar la normativa vigente hasta el 31 de diciembre de 2007 y la vigente a partir del 1 de enero de 2008, al objeto de poder apreciar las diferencias entre una y otra normativa y ello por cuanto la aplicación del Real Decreto 1065/2007 a los procedimientos iniciados antes del 1 de enero de 2008 y no concluidos a dicha fecha plantea diferentes posiciones doctrinales a los que anteriormente se ha hecho referencia.

a) Consecuencias fiscales de la presentación de la autoliquidación complementaria del año 2003, presentada con fecha 10 de junio de 2005.

Dicha autoliquidación se presentó antes del inicio del procedimiento inspector.

La autoliquidación complementaria presentada el 10 de junio de 2005, en relación al Impuesto sobre Sociedades, año 2003, reconociendo una deuda de 4.000 euros, determinará la exigencia del recargo regulado en el artículo 27 de la LGT, por lo que al ser el retraso superior a 6 meses e inferior a 12, el porcentaje del recargo ascenderá al 15 por 100 de la deuda reconocida por el sujeto pasivo.

Artículo 27 de la LGT.

«1. Los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

A los efectos de este artículo, se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.

2. Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa dentro de los 3, 6 ó 12 meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso, el recargo será del 5, 10 ó 15 por 100, respectivamente. Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones

extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 20 por 100 y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.»

Recargo: $15\% \text{ s/ } 4.000 \text{ €} = 600 \text{ €}$

No resulta de aplicación la reducción del 25 por 100 del recargo establecido en el apartado 5 de dicho artículo 27 por cuanto dicho apartado fue incorporado por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, entrando en vigor el **1 de diciembre de 2006**.

En relación con la deuda reconocida por el sujeto pasivo (4.000 €) se excluirá la aplicación de sanciones tributarias, pero no así respecto del importe de la deuda que en relación con dicho tributo y período se regulariza por la Inspección en el acta (26.000 €), respecto de la cual podría apreciarse la existencia de infracciones tributarias.

Por otro lado, la presentación de la declaración-liquidación complementaria es un acto del sujeto pasivo tendente al pago o liquidación de la deuda y, en consecuencia, interrumpe el plazo de prescripción del derecho de la Administración para comprobar el período de 2003 [art. 68.1 c) de la LGT].

La competencia para practicar la liquidación del recargo establecido en el artículo 27 de la LGT la tiene atribuida la Dependencia de Gestión Tributaria.

A partir de la notificación de la liquidación del recargo de extemporaneidad empezarán a computarse los plazos de ingreso en período voluntario de dicha deuda, de acuerdo con lo establecido en el artículo 62.2 de la LGT.

b) Determinar el alcance de las actuaciones de comprobación e investigación iniciadas con fecha 10 de junio de 2007 y su trascendencia.

El alcance de las actuaciones del procedimiento de inspección se regula en el artículo 148 de la Ley 58/2003, que dispone:

Artículo 148 de la LGT

«1. Las actuaciones del procedimiento de inspección podrán tener carácter general o parcial.

2. Las actuaciones inspectoras tendrán **carácter parcial cuando no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el período objeto de la comprobación** y en todos aquellos supuestos que se señalen reglamentariamente. En otro caso, las actuaciones del procedimiento de inspección tendrán carácter general en relación con la obligación tributaria y período comprobado.

3. Cuando las actuaciones del procedimiento de inspección hubieran terminado con una liquidación provisional, el objeto de las mismas no podrá regularizarse nuevamente en un procedimiento de inspección que se inicie con posterioridad salvo que concurra alguna de las circunstancias a que se refiere el párrafo a) del apartado 4 del artículo 101 de esta ley y exclusivamente en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias.»

En consecuencia, el alcance de las actuaciones se refiere a los elementos de la obligación tributaria que es objeto de comprobación e investigación.

Al tratarse de un procedimiento inspector iniciado antes del 1 de enero de 2008, veremos los diferentes desarrollos reglamentarios al objeto de apreciar las diferencias entre una y otra normativa.

Artículo 11 Real Decreto 939/1986 (redacción dada por RD 136/2000, de 4 de febrero) <i>Alcance de las actuaciones de comprobación e investigación</i>	Artículo 178 Real Decreto 1065/2007 <i>Extensión y alcance de las actuaciones del procedimiento de inspección</i>
«1. Las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación podrán tener carácter general o parcial. 2. Tendrán carácter general cuando tengan por objeto la verificación en su totalidad de la situación tributaria del sujeto pasivo u obligado tributario, en relación con cualquiera de los tributos y deberes formales o de colaboración que le afecten dentro de los límites determinados por: a) La competencia del órgano cuyos funcionarios realizan las correspondientes actuaciones. b) Los ejercicios o períodos a que se extienda la actuación inspectora. c) La prescripción del derecho a la Administración para determinar las deudas tributarias mediante la oportuna liquidación y de la acción para imponer las sanciones correspondientes a las infracciones tributarias que, en su caso, se aprecien. 3. Asimismo, de acuerdo con lo previsto en el <u>artículo 28 de la Ley 1/1998</u>, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, y en el artículo 33 bis de este Reglamento, cuando el obligado tributario solicite que una actuación parcial tenga carácter general, la Inspección de los Tributos deberá, en el plazo de seis meses desde la solicitud, proceder a la iniciación de la comprobación de carácter general o a la ampliación del carácter de la comprobación parcial en curso, si bien, exclusivamente, en relación con el tributo y ejercicio afectados por la actuación parcial.	«1. Las actuaciones del procedimiento inspector se extenderán a una o varias obligaciones y períodos impositivos o de liquidación, y podrán tener alcance general o parcial en los términos del <u>artículo 148 de la Ley 58/2003</u>, de 17 de diciembre, General Tributaria. 2. Las actuaciones del procedimiento de inspección tendrán carácter general, salvo que se indique otra cosa en la comunicación de inicio del procedimiento inspector o en el acuerdo al que se refiere el apartado 5 de este artículo que deberá ser comunicado. 3. Las actuaciones del procedimiento inspector tendrán carácter parcial en los siguientes supuestos: a) Cuando las actuaciones inspectoras no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el período objeto de comprobación. b) Cuando las actuaciones se refieran al cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales, así como cuando las actuaciones tengan por objeto la comprobación del régimen tributario aplicable. c) Cuando tengan por objeto la comprobación de una solicitud de devolución siempre que se limite exclusivamente a constatar que el contenido de la declaración, autoliquidación o solicitud presentada se ajusta formalmente a lo anotado en la contabilidad, registros y justificantes contables o extracontables del obligado tributario, sin perjuicio de la posterior comprobación completa de su situación tributaria.

.../...

.../...

4. Las actuaciones de comprobación e investigación **serán parciales** cuando se refieran solo a uno o varios de los tributos o deberes que afectan al sujeto pasivo u obligado tributario, o a hechos impositivos determinados o cuando de cualquier otro modo se circunscriba su objeto a límites más reducidos de los que se señalan en los apartados anteriores.

5. **En principio, las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación tendrán carácter general.** Podrán tener carácter parcial dichas actuaciones en los siguientes casos:

- a) Cuando venga exigido por las normas legales o reglamentarias.
 - b) Cuando así se acuerde por el órgano competente, haciéndose constar al inicio de las actuaciones inspectoras mediante la correspondiente comunicación.
 - c) En el caso de las comprobaciones abreviadas a que se refiere el artículo 34 de este Reglamento.
6. Las actuaciones de comprobación e investigación de carácter general podrán limitar su objeto cuando en el curso de su ejecución se pongan de manifiesto razones que así lo aconsejen y se acuerden por el órgano competente. Del mismo modo, a juicio de los actuarios, se podrá ampliar el ámbito de aquellas actuaciones que inicialmente tuvieran carácter parcial.
7. Cualquier actuación inspectora dirigida a regularizar una determinada situación tributaria no extingue el derecho de la Hacienda Pública a determinar y exigir otras deudas anteriores no prescritas, mediante ulteriores actuaciones.»

4. La extensión y el alcance general o parcial de las actuaciones deberán hacerse constar al inicio de estas mediante la correspondiente comunicación. Cuando el procedimiento de inspección se extienda a distintas obligaciones tributarias o períodos, deberá determinarse el alcance general o parcial de las actuaciones en relación con cada obligación y período comprobado. En caso de actuaciones de alcance parcial deberán comunicarse los elementos que vayan a ser comprobados o los excluidos de ellas.

5. Cuando en el curso del procedimiento se pongan de manifiesto razones que así lo aconsejen, el órgano competente podrá acordar de forma motivada:

- a) La modificación de la extensión de las actuaciones para incluir obligaciones tributarias o períodos no comprendidos en la comunicación de inicio o excluir alguna obligación tributaria o período de los señalados en dicha comunicación.
- b) La ampliación o reducción del alcance de las actuaciones que se estuvieran desarrollando respecto de las obligaciones tributarias y períodos inicialmente señalados. Asimismo, se podrá acordar la inclusión o exclusión de elementos de la obligación tributaria que esté siendo objeto de comprobación en una actuación de alcance parcial.»

De los datos del enunciado se desprende que la actuación de comprobación e investigación tiene alcance **general**, por cuanto afecta a la totalidad de los elementos tributarios relativos a los siguientes tributos y períodos:

- Impuesto sobre Sociedades: años 2002, 2003 y 2004.
- Impuesto sobre el Valor Añadido: años 2002, 2003 y 2004 (los cuatro períodos trimestrales).
- Retenciones del Trabajo Personal: años 2002, 2003 y 2004 (los cuatro períodos trimestrales).

Por otro lado, el alcance (**general o parcial**) de la actuación de comprobación e investigación ha de comunicarse al obligado tributario en la comunicación de inicio de la misma, de acuerdo con lo establecido en el artículo 147.2 de la LGT, si bien dicha obligación ya se contenía en el artículo 30 del Real Decreto 939/1986, y actualmente en el artículo 178.2 del Real Decreto 1065/2007.

En cuanto a la **trascendencia del alcance de la actuación de comprobación e investigación** hay que tener en cuenta que en relación con todos los tributos y periodos objeto de comprobación habrán de concluirse en el plazo de 12 meses (ampliable por otros 12 meses más) a contar desde la comunicación de inicio de la actuación.

Esto es, habiéndose iniciado las actuaciones de comprobación e investigación **10 de junio de 2007**, los actos de liquidación que derivan de las actas que se incoen habrán de dictarse y **notificarse**, en principio, como fecha límite, **el 10 de junio de 2008**, sin tener en cuenta las dilaciones imputables al contribuyente o de las interrupciones justificadas que, a lo largo del desarrollo de las actuaciones inspectoras, pudieran darse y a las que posteriormente haremos referencia.

Por otro lado, el alcance de las actuaciones determina que todos aquellos tributos y periodos objeto de comprobación habrán de concluir, en principio, mediante la incoación de las respectivas actas, bien sean de conformidad, de disconformidad o mediante acta con acuerdo.

Otra de las cuestiones relacionadas con el alcance de las actuaciones es precisamente el carácter de la liquidación que deriva de las actas que, en su caso, se incoen. En este sentido el artículo 101 de la LGT dispone que:

«2. Las liquidaciones tributarias serán provisionales o definitivas.

3. Tendrán la consideración de **definitivas**:

a) Las practicadas en el procedimiento inspector previa comprobación e investigación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, salvo lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo.

b) Las demás a las que la normativa tributaria otorgue tal carácter.

4. En los demás casos, las liquidaciones tributarias tendrán el carácter de provisionales.

Podrán dictarse **liquidaciones provisionales** en el procedimiento de inspección en los siguientes supuestos:

a) Cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme, o cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

b) Cuando proceda formular distintas propuestas de liquidación en relación con una misma obligación tributaria. Se entenderá que concurre esta circunstancia cuando el acuerdo al que se refie-

re el artículo 155 de esta ley no incluya todos los elementos de la obligación tributaria, cuando la conformidad del obligado no se refiera a toda la propuesta de regularización, cuando se realice una comprobación de valor y no sea el objeto único de la regularización y en el resto de supuestos que estén previstos reglamentariamente.»

Por tanto, las actuaciones de alcance general darán lugar, normalmente, a liquidaciones definitivas y excepcionalmente a liquidaciones provisionales. Por el contrario, las actuaciones de alcance parcial darán lugar siempre a liquidaciones provisionales.

De los datos del supuesto se deduce que tanto en relación con la comprobación del Impuesto sobre Sociedades como respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido y del concepto de Retenciones a cuenta del Trabajo Personal, habrá de concluirse, en todos los casos, mediante la incoación de la correspondiente acta, aun cuando tan solo resulta la existencia de deuda tributaria en el Impuesto sobre Sociedades.

Asimismo, en todos los casos, las liquidaciones tendrán carácter de definitivas, al no darse ninguno de los supuestos contemplados en el artículo 101.4 de la LGT.

Otra de las consecuencias que derivan del alcance de las actuaciones es, precisamente, lo que se denomina «**efecto preclusivo**» de los actos administrativos, esto es, la imposibilidad de volver a comprobar nuevamente los elementos tributarios que ya fueron objeto de comprobación en un procedimiento anterior.

Dicha limitación se encuentra recogida en el artículo 148.3 de la LGT transcrito anteriormente y en el artículo 190.6 del Real Decreto 1065/2007, a tenor del cual:

«6. Los elementos de la obligación tributaria comprobados e investigados en el curso de unas actuaciones que hubieran terminado con una liquidación provisional no podrán regularizarse nuevamente en un procedimiento inspector posterior, salvo que concurra alguna de las circunstancias a que se refieren los apartados 2 y 3 de este artículo y, exclusivamente, en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias.»

Dichos artículos se refieren a liquidaciones de carácter provisional pero evidentemente, en caso de liquidaciones definitivas, la solución sería la misma y ello por cuanto, una vez dictado el acto administrativo de liquidación, la Administración, por el principio de seguridad jurídica, no puede ir en contra de sus propios actos, salvo mediante la utilización de los procedimientos especiales de revisión y dentro de los límites establecidos legalmente para su utilización.

Por último, hay que tener en cuenta que tanto en una normativa como en otra, el carácter del alcance inicial de las actuaciones (general o parcial) puede modificarse posteriormente si bien dicho acuerdo de modificación habrá de hacerse por el Inspector-Jefe, a instancia del Inspector Actuario que venga desarrollando las actuaciones, el cual deberá, mediante informe, motivar las razones que aconsejen dicho cambio.

c) Determinar las consecuencias fiscales de la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras efectuada con fecha 10 de junio de 2007, en relación con la posible prescripción de los tributos y períodos inspeccionados.

La interrupción de los plazos de prescripción se regula en el artículo 68 de la Ley 58/2003, que dispone:

Artículo 68 de la LGT.

«1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta ley se interrumpe:

- a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria.
- b) ...»

Al tratarse de un procedimiento inspector iniciado antes del 1 de enero de 2008, veremos los diferentes desarrollos reglamentarios al objeto de apreciar las diferencias entre una y otra normativas.

Artículo 30.3 Real Decreto 939/1986 <i>Iniciación de las actuaciones inspectoras</i>	Artículo 177 Real Decreto 1065/2007 <i>Iniciación de oficio del procedimiento de inspección</i>
«3. La comunicación, debidamente notificada, o bien la presencia de la Inspección que esta haya hecho constar y fuese conocida por el interesado, con el fin de iniciar efectivamente las actuaciones inspectoras, producirán los siguientes efectos: a) La interrupción del plazo legal de la prescripción del derecho de la Administración para determinar las deudas tributarias mediante la oportuna liquidación e imponer las sanciones correspondientes en cuanto al tributo o tributos a que se refiera la actuación de comprobación e investigación y de la acción para imponer sanciones tributarias por el incumplimiento de cualesquiera obligaciones o deberes afectados por las actuaciones inspectoras.	«1. El procedimiento de inspección podrá iniciarse mediante comunicación notificada al obligado tributario para que se persone en el lugar, día y hora que se le señale y tenga a disposición de los órganos de inspección o aporte la documentación y demás elementos que se estimen necesarios, en los términos del artículo 87.» Artículo 87 Real Decreto 1065/2007. Iniciación de oficio. «1. La iniciación de oficio de las actuaciones y procedimientos requerirá acuerdo del órgano competente para su inicio, por propia iniciativa, como consecuencia de orden superior o a petición razonada de otros órganos. 2. La iniciación del procedimiento se realizará mediante comunicación que deberá ser notificada al obligado tributario o mediante personación. Cuando así estuviese previsto, el procedimiento podrá iniciarse directamente con la notificación de la propuesta de resolución o de liquidación. 3. La comunicación de inicio contendrá, cuando proceda, además de lo previsto en el artículo 97.1 de este reglamento, lo siguiente: .../...

.../...

- b) Si el sujeto pasivo o retenedor efectúa el ingreso de deudas tributarias pendientes con posterioridad a la notificación de la comunicación correspondiente o al inicio de cualquier otro modo de las actuaciones de comprobación e investigación, dicho ingreso tendrá meramente carácter de a cuenta sobre el importe de la liquidación derivada del acta que se incoe, sin que impida la aplicación de las correspondientes sanciones sobre la diferencia entre la cuota íntegra y los recargos resultantes del acta de la Inspección y las cantidades ingresadas con anterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras. Los intereses de demora sobre la cantidad ingresada después del inicio de tales actuaciones se calcularán hasta el día anterior a aquel en que se realizó el correspondiente ingreso y se liquidarán por la Inspección de los Tributos si no se hubiese practicado liquidación por la Oficina Gestora.
- c) Si, con posterioridad al inicio de las actuaciones de comprobación e investigación, el sujeto pasivo presenta una declaración no estando obligado a practicar operaciones de liquidación tributaria, aquella no servirá a los efectos previstos en la letra a) del artículo 101 de la Ley General Tributaria, entendiéndose el procedimiento de liquidación ya iniciado al respecto por la Administración en virtud de la actuación inspectora, plasmándose en las correspondientes liquidaciones derivadas de las actas que se incoen.
- d) Cuando el obligado tributario no hubiese cumplido su deber de colaboración antes de iniciarse las actuaciones inspectoras, las declaraciones presentadas con posterioridad para subsanar dicho incumplimiento no impedirán la imposición de las sanciones que procedan en atención a las infracciones cometidas, sin que sea de aplicación lo dispuesto en la letra e) del artículo 82 de la Ley General Tributaria.
- e) Se tendrán por no formuladas las consultas que se planteen por el interesado ante la Administración de la Hacienda Pública, en cuanto se relacionen con la materia sobre la que ha de versar la actuación inspectora.»
- a) Procedimiento que se inicia.
- b) Objeto del procedimiento con indicación expresa de las obligaciones tributarias o elementos de las mismas y, en su caso, períodos impositivos o de liquidación o ámbito temporal.
- c) Requerimiento que, en su caso, se formula al obligado tributario y plazo que se concede para su contestación o cumplimiento.
- d) Efecto interruptivo del plazo legal de prescripción.**
- e) En su caso, la propuesta de resolución o de liquidación cuando la Administración cuente con la información necesaria para ello.
- f) En su caso, la indicación de la finalización de otro procedimiento de aplicación de los tributos, cuando dicha finalización se derive de la comunicación de inicio del procedimiento que se notifica.
4. Salvo en los supuestos de iniciación mediante personación, se concederá al obligado tributario un plazo no inferior a 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la comunicación de inicio, para que comparezca, aporte la documentación requerida y la que considere conveniente, o efectúe cuantas alegaciones tenga por oportunas.
5. Las declaraciones o autoliquidaciones tributarias que presente el obligado tributario una vez iniciadas las actuaciones o procedimientos, en relación con las obligaciones tributarias y períodos objeto de la actuación o procedimiento, en ningún caso iniciarán un procedimiento de devolución ni producirán los efectos previstos en los artículos 27 y 179.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin perjuicio de que en la liquidación que, en su caso, se practique se pueda tener en cuenta la información contenida en dichas declaraciones o autoliquidaciones.
- Asimismo, los ingresos efectuados por el obligado tributario con posterioridad al inicio de las actuaciones o procedimientos, en relación con las obligaciones tributarias y períodos objeto del procedimiento, tendrán carácter de ingresos a cuenta sobre el importe de la liquidación que, en su caso, se practique, sin que esta circunstancia impida la apreciación de las infracciones tributarias que puedan corresponder. En este caso, no se devengarán intereses de demora sobre la cantidad ingresada desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso.

Ahora bien, para determinar la posibilidad de comprobar los tributos y períodos incluidos en la citación de inicio de actuaciones inspectoras, es necesario que la misma sea notificada dentro del plazo de prescripción, por lo que es necesario analizar dicha cuestión.

Para la solución de la cuestión vamos a partir de la hipótesis de que no ha existido ningún acto interruptivo de la prescripción ni por parte de la Administración ni por parte del sujeto pasivo desde la **finalización del plazo de declaración e ingreso hasta la fecha de notificación de la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras**, aparte de las indicadas expresamente en el enunciado del supuesto.

A) Impuesto sobre Sociedades.

Prescripción Impuesto sobre Sociedades, año 2002.

- Inicio de cómputo de la prescripción: 26 de julio de 2003.
- Plazo de prescripción 4 años. Prescripción: 26 de julio de 2007.
- Notificación de la comunicación de inicio de actuaciones: 10 de junio de 2007.

En consecuencia, a la fecha de la notificación de inicio de actuaciones inspectoras no ha prescrito el Derecho de la Administración para comprobar el Impuesto sobre Sociedades, año 2002.

Con posterioridad al inicio del procedimiento inspector se ha producido un nuevo acto interruptivo de la prescripción (presentación de la autoliquidación complementaria el 3 de marzo de 2008), por lo que la nueva fecha de prescripción quedaría fijada en el **3 de marzo de 2012**.

Prescripción Impuesto sobre Sociedades, año 2003.

- Inicio de cómputo de la prescripción: 26 de julio de 2004.
- Actuación del sujeto pasivo interruptiva de la prescripción del derecho de la Administración para comprobar el tributo y período: declaración complementaria presentada el 10 de junio de 2005.
- Plazo de prescripción 4 años. Prescripción: 10 de junio de 2009.
- Notificación de la comunicación de inicio de actuaciones: 10 de junio de 2007.

En consecuencia, a la fecha de la notificación de inicio de actuaciones inspectoras no ha prescrito el Derecho de la Administración para comprobar el Impuesto sobre Sociedades, año 2003.

Con posterioridad al inicio del procedimiento inspector se ha producido un nuevo acto interruptivo de la prescripción (presentación de la autoliquidación complementaria el 3 de marzo de 2008), por lo que la nueva fecha de prescripción quedaría fijada en el **3 de marzo de 2012**.

Prescripción Impuesto sobre Sociedades, año 2004.

- Inicio de cómputo de la prescripción: 26 de julio de 2005.
- Plazo de prescripción 4 años. Prescripción: 26 de julio de 2009.
- Notificación de la comunicación de inicio de actuaciones: 10 de junio de 2007.

En consecuencia, a la fecha de la notificación de inicio de actuaciones inspectoras no ha prescrito el Derecho de la Administración para comprobar el Impuesto sobre Sociedades, año 2004.

B) Impuesto sobre el Valor Añadido

Período	Inicio cómputo	Plazo de prescripción: 4 años	Notificación comunicación inicio	Prescrito / No prescrito
1.º Trimestre 02	21-04-02	21-04-06	10-06-2007	Prescrito
2.º Trimestre 02	21-07-02	21-07-06	10-06-2007	Prescrito
3.º Trimestre 02	21-10-02	21-10-06	10-06-2007	Prescrito
4.º Trimestre 02	31-01-03	31-01-07	10-06-2007	Prescrito
1.º Trimestre 03	21-04-03	21-04-07	10-06-2007	Prescrito
2.º Trimestre 03	21-07-03	21-07-07	10-06-2007	No prescrito
3.º Trimestre 03	21-10-03	21-10-07	10-06-2007	No prescrito
4.º Trimestre 03	31-01-04	31-01-08	10-06-2007	No prescrito
1.º Trimestre 04	21-04-04	21-04-08	10-06-2007	No prescrito
2.º Trimestre 04	21-07-04	21-07-08	10-06-2007	No prescrito
3.º Trimestre 04	21-10-04	21-10-08	10-06-2007	No prescrito
4.º Trimestre 04	31-01-05	31-01-09	10-06-2007	No prescrito

C) Retenciones del Trabajo Personal

Período	Inicio cómputo	Plazo de prescripción: 4 años	Notificación comunicación inicio	Prescrito / No prescrito
1.º Trimestre 02	21-04-02	21-04-06	10-06-2007	Prescrito
2.º Trimestre 02	21-07-02	21-07-06	10-06-2007	Prescrito
3.º Trimestre 02	21-10-02	21-10-06	10-06-2007	Prescrito
4.º Trimestre 02	21-01-03	21-01-07	10-06-2007	Prescrito
1.º Trimestre 03	21-04-03	21-04-07	10-06-2007	Prescrito
2.º Trimestre 03	21-07-03	21-07-07	10-06-2007	No prescrito
3.º Trimestre 03	21-10-03	21-10-07	10-06-2007	No prescrito
4.º Trimestre 03	21-01-04	21-01-08	10-06-2007	No prescrito
1.º Trimestre 04	21-04-04	21-04-08	10-06-2007	No prescrito
2.º Trimestre 04	21-07-04	21-07-08	10-06-2007	No prescrito
3.º Trimestre 04	21-10-04	21-10-08	10-06-2007	No prescrito
4.º Trimestre 04	21-01-09	21-01-09	10-06-2007	No prescrito

En consecuencia, la actuación de comprobación e investigación solo podrá afectar a:

- Impuesto sobre Sociedades: años 2002, 2003 y 2004.
- Impuesto sobre el Valor Añadido: períodos posteriores al 2.º trimestre de 2003.
- Retenciones del Trabajo Personal: períodos posteriores al 2.º trimestre de 2003.

d) Determinar las consecuencias de las autoliquidaciones complementarias presentadas con fecha 3 de marzo de 2008.

Las autoliquidaciones complementarias presentadas con fecha 3 de marzo de 2008 se refieren al Impuesto sobre Sociedades, años 2002 y 2003, reconociendo una deuda de 4.000 y 3.000 euros, respectivamente.

Al haberse notificado la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras el 10 de junio de 2007, el importe de la deuda reconocida e ingresada tendrá la consideración de ingreso a cuenta de la deuda que, en su caso, resulte de la liquidación que deriva del acta que se incoe y no impedirá la apreciación de las posibles infracciones tributarias, todo ello de acuerdo con lo establecido en el artículo 27.1 de la Ley 58/2003.

Artículo 27 de la LGT.

«1. Los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

A los efectos de este artículo, **se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.»**

Por su parte el **Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario** regula en su artículo 2 la «Regularización voluntaria en el orden sancionador» y dispone que:

«A efectos de lo previsto en el artículo 179.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá por regularización voluntaria la efectuada antes de la notificación de un requerimiento para el cumplimiento de la obligación tributaria o de la notificación del inicio de un procedimiento de comprobación o investigación o de un procedimiento sancionador.»

Al tratarse de un procedimiento inspector iniciado antes del 1 de enero de 2008, veremos los diferentes desarrollos reglamentarios al objeto de apreciar las diferencias entre una y otra normativa.

Artículo 30.3 Real Decreto 939/1986 <i>Iniciación de las actuaciones inspectoras</i>	Artículo 87 Real Decreto 1065/2007 <i>Iniciación de oficio.</i>
«3. La comunicación, debidamente notificada, o bien la presencia de la Inspección que esta haya hecho constar y fuese conocida por el interesado, con el fin de iniciar efectivamente las actuaciones inspectoras, producirán los siguientes efectos: a) ... b) Si el sujeto pasivo o retenedor efectúa el ingreso de deudas tributarias pendientes con posterioridad a la notificación de la comunicación correspondiente o al inicio de cualquier otro modo de las actuaciones de comprobación e investigación, dicho ingreso tendrá meramente carácter de a cuenta sobre el importe de la liquidación derivada del acta que se incoe, sin que impida la aplicación de las correspondientes sanciones sobre la diferencia entre la cuota íntegra y los recargos resultantes del acta de la Inspección y las cantidades ingresadas con anterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras. Los intereses de demora sobre la cantidad ingresada después del inicio de tales actuaciones se calcularán hasta el día anterior a aquel en que se realizó el correspondiente ingreso y se liquidarán por la Inspección de los Tributos si no se hubiese practicado liquidación por la Oficina Gestora. c) Si, con posterioridad al inicio de las actuaciones de comprobación e investigación, el sujeto pasivo presenta una declaración no estando obligado a practicar operaciones de liquidación tributaria, aquella no servirá a los efectos previstos en la letra a) del artículo 101 de la Ley General Tributaria, entendiéndose el procedimiento de liquidación ya iniciado al respecto por la Administración en virtud de la actuación inspectora, plasmándose en las correspondientes liquidaciones derivadas de las actas que se incoen. d) ...»	«5. Las declaraciones o autoliquidaciones tributarias que presente el obligado tributario una vez iniciadas las actuaciones o procedimientos, en relación con las obligaciones tributarias y periodos objeto de la actuación o procedimiento, en ningún caso iniciarán un procedimiento de devolución ni producirán los efectos previstos en los <u>artículos 27 y 179.3 de la Ley 58/2003</u>, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin perjuicio de que en la liquidación que, en su caso, se practique se pueda tener en cuenta la información contenida en dichas declaraciones o autoliquidaciones. Asimismo, los ingresos efectuados por el obligado tributario con posterioridad al inicio de las actuaciones o procedimientos, en relación con las obligaciones tributarias y periodos objeto del procedimiento, tendrán carácter de ingresos a cuenta sobre el importe de la liquidación que, en su caso, se practique, sin que esta circunstancia impida la apreciación de las infracciones tributarias que puedan corresponder. En este caso, no se devengarán intereses de demora sobre la cantidad ingresada desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso.

Por tanto, los efectos de la presentación de dichas autoliquidaciones complementarias no han variado con una u otra normativa.

En consecuencia y **con independencia de los efectos del incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras o de los efectos de la interrupción injustificada de la misma**, a la que posteriormente se hará referencia, los efectos que producirá la presentación de las autoliquidaciones complementarias a las que se ha aludido, serán los siguientes:

- No impedirá la apreciación de las correspondientes infracciones, por lo que las magnitudes reconocidas pueden ser sancionables.

- Liquidación de intereses de demora respecto de la deuda reconocida (4.000 y 3.000 euros, respectivamente) desde el día siguiente a la finalización del plazo de presentación de las autoliquidaciones (25 de julio de 2003 y 25 de julio de 2004, respectivamente) hasta la fecha de la presentación de las declaraciones (3 de marzo de 2008) y no hasta la fecha en que se practique la liquidación.
- Asimismo, la presentación de las autoliquidaciones complementarias producen el efecto de interrumpir el plazo de prescripción, al amparo de lo dispuesto en el artículo 68.1 c) de la LGT.
- Por último, al haberse solicitado aplazamiento de la deuda, mediante la aportación de aval bancario, se devengará el interés de demora por el tiempo en el que la deuda esté aplazada (desde el 3 de marzo de 2008 hasta el 3 de marzo de 2009). El cálculo del interés de demora se efectuará a tipo de interés legal, de acuerdo con lo establecido en el artículo 26.6 de la LGT, a tenor del cual:

«No obstante, en los supuestos de aplazamiento, fraccionamiento o suspensión de deudas garantizadas en su totalidad mediante aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución, el interés de demora exigible será el interés legal.»

e) Determinar las diferentes dilaciones e interrupciones de las actuaciones inspectoras y sus consecuencias jurídicas.

En relación con **las DILACIONES POR CAUSA NO IMPUTABLE A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, hay que tener en cuenta que dicho concepto se basa en retrasos producidos a lo largo del procedimiento inspector cuya causa a veces, aun cuando no siempre, es imputable a conductas del obligado tributario. En cualquier caso la existencia de dilaciones implica que su cómputo no se incluye en el plazo máximo de resolución de un procedimiento, de acuerdo con lo establecido en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003.

Artículo 104 de la LGT.

Plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa.

«2. A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

Los periodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución.»

Veamos el desarrollo reglamentario teniendo en cuenta ambas normativas:

Artículo 31 bis Real Decreto 939/1986 <i>Cómputo del plazo. Interrupciones justificadas y dilaciones imputables al contribuyente</i>	Artículo 104 Real Decreto 1065/2007 <i>Dilaciones por causa no imputable a la Administración.</i>
«2. A su vez, se considerarán dilaciones imputables al propio obligado tributario el retraso por parte de este en la cumplimentación de las solicitudes de información, requerimientos o comparecencias formuladas o solicitadas por la inspección dentro del ámbito de sus competencias, así como el aplazamiento o retraso de las actuaciones solicitado por el propio contribuyente en los casos en que se considere procedente. Las solicitudes que no figuren íntegramente cumplimentadas no se tendrán por recibidas a efectos de este cómputo hasta que no se cumplieren debidamente, lo que se advertirá al interesado. A efectos de dicho cómputo, el retraso debido a dilaciones imputadas al contribuyente se contará por días naturales.»	«A efectos de lo dispuesto en el <u>artículo 104.2 de la Ley 58/2003</u>, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, entre otras, las siguientes: a) Los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración tributaria. La dilación se computará desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado. Los requerimientos de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos a efectos de este cómputo hasta que se cumplieren debidamente, lo que se advertirá al obligado tributario, salvo que la normativa específica establezca otra cosa. b) La aportación por el obligado tributario de nuevos documentos y pruebas una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, de alegaciones. La dilación se computará desde el día siguiente al de finalización del plazo de dicho trámite hasta la fecha en que se aporten. Cuando los documentos hubiesen sido requeridos durante la tramitación del procedimiento se aplicará lo dispuesto en el párrafo a) anterior. c) La concesión por la Administración de la ampliación de cualquier plazo, así como la concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado, por el tiempo que medie desde el día siguiente al de la finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar. d) La paralización del procedimiento iniciado a instancia del obligado tributario por la falta de cumplimentación de algún trámite indispensable para dictar resolución, por el tiempo que transcurra desde el día siguiente a aquel en que se considere incumplido el trámite hasta su cumplimentación por el obligado tributario, sin perjuicio de la posibilidad de que pueda declararse la caducidad, previa advertencia al interesado. .../...

.../...	e) El retraso en la notificación de las propuestas de resolución o de liquidación o en la notificación del acuerdo por el que se ordena completar actuaciones a que se refiere el artículo 156.3 b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por el tiempo que transcurra desde el día siguiente a aquel en que se haya realizado un intento de notificación hasta que dicha notificación se haya producido. f) La aportación por el obligado tributario de datos, documentos o pruebas relacionados con la aplicación del método de estimación indirecta desde que se deje constancia en el expediente, en los términos establecidos en el artículo 158.3 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. g) La presentación por el obligado tributario de declaraciones reguladas en el artículo 128 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de comunicaciones de datos o de solicitudes de devolución complementarias o sustitutivas de otras presentadas con anterioridad. La dilación se computará desde el día siguiente al de la finalización del plazo de presentación de la declaración, comunicación de datos o solicitud de devolución o desde el día siguiente al de la presentación en los supuestos de presentación fuera de plazo hasta la presentación de la declaración, comunicación de datos o solicitud de devolución, complementaria o sustitutiva.
	Artículo 102. Cómputo de los plazos máximos de resolución. «2. Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución del procedimiento, con independencia de que afecten a todos o alguno de los elementos de las obligaciones tributarias y períodos objeto del procedimiento. 5. A efectos del cómputo del plazo de duración del procedimiento, los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración se contarán por días naturales.»

El Real Decreto 1065/2007 establece una concreción mayor de los supuestos que se consideran como dilación no imputable a la Administración tributaria y asimismo establece la forma de computar la misma, con lo que se refuerza el principio de seguridad jurídica en el procedimiento.

De los datos del enunciado se desprende que son dos las dilaciones que pueden imputarse directamente al contribuyente:

1.º Solicitud de retraso en relación con la primera visita: 5 días naturales.

Afectará a todos los tributos y períodos objeto de comprobación, incluidos en la citación de inicio de actuaciones inspectoras. Se consideran dilaciones por causa no imputable a la Administración en ambas normativas.

2.º Solicitud de ampliación del plazo para formular alegaciones: 7 días hábiles, que son 8 días naturales.

Afectará a los tributos y períodos objeto de regularización mediante acta de disconformidad en cuyo plazo para formular alegaciones se solicitó la ampliación del plazo para formular las mismas. Se consideran dilaciones por causa no imputable a la Administración en ambas normativas.

El plazo para formular alegaciones a las actas de disconformidad es de 15 días hábiles a contar desde la fecha de incoación (1 de septiembre de 2008) por lo que el plazo inicial concluiría el 18 de septiembre de 2008. Al haberse ampliado en 7 días hábiles, el plazo vencería el 26 de septiembre de 2008 y ello aun cuando las alegaciones se presentaron el 22 de septiembre de 2008.

En consecuencia, los días totales de dilación imputable al contribuyente ascienden a **13 días naturales**.

Dicho plazo se sumará al plazo de duración total de las actuaciones inspectoras (12 meses o 24 meses) contado de fecha a fecha desde el inicio.

Por otro lado, hay que tener en cuenta las posibles **INTERRUPCIONES JUSTIFICADAS** de las actuaciones inspectoras. Como en el caso anterior, veamos ambas normativas reglamentarias.

Artículo 31 bis Real Decreto 939/1986 <i>Cómputo del plazo. Interrupciones justificadas y dilaciones imputables al contribuyente</i>	Artículo 103 Real Decreto 1065/2007 <i>Períodos de interrupción justificada</i>
«1. El cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, así como de las de liquidación, se considerará interrumpido justificadamente cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias: a) Petición de datos o informes a otros órganos de la Administración del Estado, Comunidades Autónomas o Corporaciones locales o a otras Administraciones tributarias de Estados miembros de la Unión Europea o de terceros países, por el tiempo que transcurra entre su petición o solicitud y la recepción de los mismos, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones de datos o informes que pudieran efectuarse, de seis meses. Cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados, este plazo será de doce meses.	«A efectos de lo dispuesto en el <u>artículo 104.2 de la Ley 58/2003</u>, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán períodos de interrupción justificada los originados en los siguientes supuestos: a) Cuando se pidan datos, informes, dictámenes o valoraciones a otros órganos o unidades administrativas de la misma o de otras Administraciones, por el tiempo que transcurra desde la remisión de la petición hasta la recepción de aquellos por el órgano competente para continuar el procedimiento, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones de datos, informes, dictámenes o valoraciones que pudieran efectuarse, de seis meses. Cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados, este plazo será de 12 meses.

.../...

.../...

- b) Remisión del expediente al Ministerio Fiscal, por el tiempo que transcurra hasta que, en su caso, se produzca la devolución de dicho expediente a la Administración tributaria.
- c) Cuando concurra alguna causa de fuerza mayor que obligue a la Administración a interrumpir sus actuaciones, por el tiempo de duración de dicha causa.»
- b) Cuando de acuerdo con lo establecido en el artículo 180.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se remita el expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente, por el tiempo que transcurra desde dicha remisión hasta que, en su caso, se produzca la recepción del expediente devuelto o de la resolución judicial por el órgano competente para continuar el procedimiento.
- c) Cuando se solicite a la Comisión consultiva el informe preceptivo a que se refiere el artículo 159 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por el tiempo que transcurra desde la notificación al interesado a que se refiere el artículo 194.2 de este reglamento hasta la recepción del informe por el órgano competente para continuar el procedimiento o hasta el transcurso del plazo máximo para su emisión.
- d) Cuando la determinación o imputación de la obligación tributaria dependa directamente de actuaciones judiciales en el ámbito penal, por el tiempo transcurrido desde que se tenga conocimiento de la existencia de dichas actuaciones y se deje constancia de este hecho en el expediente o desde que se remita el expediente a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal hasta que se conozca la resolución por el órgano competente para continuar el procedimiento. No obstante, cuando ello sea posible y resulte procedente podrán practicarse liquidaciones provisionales de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- e) Cuando concurra alguna causa de fuerza mayor que obligue a la Administración a interrumpir sus actuaciones, por el tiempo de duración de dicha causa. No obstante, cuando sea posible y resulte procedente podrán practicarse liquidaciones provisionales de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- f) Cuando se plantee el conflicto de competencias ante las Juntas Arbitrales previstas en los artículos 24 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, 66 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, y 51 de la Ley 25/2003, de 15 de julio, por la que se aprueba la modificación del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, por el tiempo que transcurra desde el planteamiento del conflicto hasta la resolución dictada por la respectiva Junta Arbitral.

.../...

.../...

Artículo 102. Cómputo de los plazos máximos de resolución.

«2. Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución del procedimiento, **con independencia de que afecten a todos o alguno de los elementos de las obligaciones tributarias y períodos objeto del procedimiento.**

5. A efectos del cómputo del plazo de duración del procedimiento, los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración se contarán por **días naturales.**»

De la comparación de una y otra normativa se desprende que, al igual que en la regulación de las dilaciones por causa no imputable a la Administración, el Real Decreto 1065/2007 establece un mayor desarrollo reglamentario de situaciones que pueden dar lugar a la apreciación de interrupciones que se consideran justificadas en el transcurso de cualquier procedimiento de aplicación de los tributos y, entre ellos, el procedimiento inspector.

De los datos del enunciado se desprende que la actuación se entiende interrumpida justificadamente por la solicitud de información a la Comisión Nacional del Mercado de Valores en relación con determinadas operaciones financieras realizadas por la entidad «BLA, SA». Solicitud de informe: 20 de abril de 2008. Recepción del informe: 20 de mayo de 2008. Plazo de interrupción: 1 mes.

En consecuencia, existe un mes más de plazo para la conclusión de las actuaciones que se añadirá al plazo de duración total de las actuaciones inspectoras (12 meses o 24 meses) contado de fecha a fecha desde el inicio y teniendo en cuenta además las dilaciones no imputables a la Administración.

En todo caso, conviene tener en cuenta que ambas normativas recogen la posibilidad de que, a pesar de existir dilaciones o interrupciones justificadas, la Inspección Actuarial puede seguir desarrollando actuaciones inspectoras en aquellas cuestiones que no se vieran afectadas por la causa de la interrupción o de la dilación.

Artículo 31 bis Real Decreto 939/1986 Cómputo del plazo. Interrupciones justificadas y dilaciones imputables al contribuyente	Artículo 103 Real Decreto 1065/2007 Períodos de interrupción justificada
«4. La interrupción del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras no impedirá la práctica de las que durante dicha situación pudieran desarrollarse.»	Artículo 102. Cómputo de los plazos máximos de resolución. «7. Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no impedirán la práctica de las actuaciones que durante dicha situación pudieran desarrollarse.»

Por último, hay que tener en cuenta las **posibles INTERRUPCIONES INJUSTIFICADAS de las actuaciones inspectoras**.

De los datos del enunciado se desprende que existen interrupciones injustificadas imputables a la Inspección respecto de las siguientes situaciones:

- 1.º Desde el 27 de julio de 2007 hasta el 3 de septiembre de 2007: no existen actuaciones inspectoras, por motivos vacacionales de la Inspección.
- 2.º Desde el 1 de octubre de 2007 hasta el 10 de marzo de 2008: no existen actuaciones inspectoras.
- 3.º La notificación de cambio de Inspector Actuario por traslado a otra provincia del que venía desarrollando las funciones: 10 de marzo de 2008. El cambio del Inspector Actuario ha de comunicarse al obligado tributario pero no puede considerarse como interrupción justificada de las actuaciones por cuanto no está contemplada dentro de las causas incluidas en el artículo 103 del Real Decreto 1065/2007 ni tampoco en el artículo 31 bis del Real Decreto 939/1986.

Tampoco puede ser considerado un supuesto de dilación del procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria.

A diferencia de las interrupciones justificadas, este tipo de interrupciones (no justificadas) no implican que el tiempo que dura la interrupción injustificada se adicione al plazo de duración total de las actuaciones inspectoras (12 meses o 24 meses) contado de fecha a fecha desde el inicio, ni que sea una causa justificativa para la ampliación del plazo de duración de 12 a 24 meses.

Es decir, las interrupciones injustificadas suponen que la Inspección tiene menos tiempo efectivo de realizar la actuación inspectora y consume el plazo legal de duración de las mismas a su costa.

Por otro lado, el cómputo de los períodos de interrupción injustificada ha de analizarse de una en una y no procede la acumulación de los plazos parciales (individualmente consideradas) para el cómputo de los 6 meses (art. 184.6 del RD 1065/2007).

En principio, la interrupción injustificada no tiene efectos jurídicos (excepto el indicado en el párrafo anterior) salvo que la interrupción injustificada sea por un plazo superior a 6 meses, en cuyo caso es de aplicación lo dispuesto en el artículo 150.2 de la LGT, que regula el *Plazo de las actuaciones inspectoras*.

Artículo 150.2 de la LGT. *Plazo de las actuaciones inspectoras*.

«2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector **por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario** o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no

determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

- a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.

En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

- b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta ley.

Tendrán, asimismo, el carácter de espontáneos los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 de este artículo y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras.

Por lo que se refiere al desarrollo reglamentario, se encuentra recogido en los siguientes preceptos:

31 quáter Real Decreto 939/1986 <i>Efectos del incumplimiento de los plazos</i>	Artículo 184 Real Decreto 1065/2007 <i>Ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección</i>
«Iniciadas las actuaciones de comprobación e investigación, deberán proseguir hasta su terminación, de acuerdo con su naturaleza y carácter aun cuando haya transcurrido el plazo legalmente previsto. No obstante lo anterior, la interrupción injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras anteriores y de las de liquidación, producida por causas no imputables al obligado tributario, en la forma prevista en el apartado 3 del artículo 32, o el incumplimiento del plazo previsto para la finalización de las actuaciones, producirá el efecto de que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones realizadas hasta la interrupción injustificada o hasta la finalización del plazo de duración de las mismas.	«6. El cómputo del plazo de seis meses de interrupción injustificada establecido en el <u>artículo 150.2 de la Ley 58/2003</u>, de 17 de diciembre, General Tributaria, <u>se iniciará de nuevo por la realización de cualquier actuación respecto de alguna de las obligaciones tributarias o períodos objeto del procedimiento.</u> 7. La reanudación de actuaciones con conocimiento formal del obligado tributario tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones después de transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento, <u>tendrán efectos interruptivos de la prescripción respecto de la totalidad de las obligaciones</u> tributarias y períodos a que se refiera el procedimiento.»

.../...

.../...

Los ingresos pendientes realizados después de la interrupción injustificada o del incumplimiento del plazo previsto para la finalización de las actuaciones, sin nuevo requerimiento previo, comportarán el abono de los correspondientes recargos o intereses de demora, de conformidad con lo previsto en el apartado 3 del artículo 61 de la Ley General Tributaria, sin que proceda la imposición de sanción por la ausencia inicial de dicho ingreso. Las demás declaraciones o comunicaciones presentadas fuera de sus plazos reglamentarios se entenderán realizadas espontáneamente a cuantos efectos procedan.»

En consecuencia, en relación con la interrupción injustificada que va desde el **1 de octubre de 2007 hasta el 10 de marzo de 2008** hay que entender que, al no haberse superado el plazo de los 6 meses, la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras de fecha 10 de junio de 2007 mantiene el efecto interruptivo que inicialmente tenía. (Cómputo de los 6 meses: desde el 1 de octubre de 2007 hasta el 1 de abril de 2008).

Como se ha dicho, los períodos de interrupción injustificada no se acumulan sino que han de considerarse interrupción a interrupción, individualmente consideradas.

De haberse superado el plazo de 6 meses, ninguna de las actuaciones efectuadas por la inspección desde el inicio de las actuaciones inspectoras (10 de junio de 2007) hasta la fecha en que se consideren interrumpidas las actuaciones (1 de abril de 2008, esto es, 6 meses a contar desde la última diligencia, que según el supuesto fue el 1 de octubre de 2008) habrían interrumpido la prescripción del derecho de la Administración para comprobar y sancionar, en su caso, las infracciones tributarias. En este caso (interrupción injustificada por más de 6 meses), se volvería a interrumpir la prescripción por la primera comunicación de continuación de actuaciones que se realizara con posterioridad al transcurso de los 6 meses.

Ahora bien, en estos casos (interrupción injustificada por más de 6 meses) mantienen su eficacia interruptiva las actuaciones que hubiera realizado el sujeto pasivo a lo largo de la actuación inspectora (autoliquidaciones extemporáneas después de la comunicación de inicio y antes de la reanudación de las actuaciones) y las realizadas con posterioridad al **reinicio de las actuaciones inspectoras** (si se efectuasen dentro del plazo de prescripción).

De lo anteriormente expuesto se desprende que el plazo de 12 meses para la conclusión de las actuaciones finalizará:

- a) Para las Actas de disconformidad: el **23 de julio de 2008** (del 10 de junio de 2007 al 10 de junio de 2008), más un mes de interrupción justificada de las actuaciones (10 de julio de 2008) más 13 días de dilaciones imputables al contribuyente (23 de julio de 2008).

- b) Para el Acta de conformidad: el **15 de julio de 2008** (del 10 de junio de 2007 al 10 de junio de 2008), más un mes de interrupción justificada de las actuaciones (10 de julio de 2008) más 5 días de dilaciones imputables al contribuyente (15 de julio de 2008).

(No se consideran los 8 días de ampliación del plazo para formular alegaciones por cuanto estos solo afectan a las de disconformidad, únicas que son objeto de alegaciones posteriores a la incoación de las actas).

f) Analizar el Acuerdo del Inspector-Jefe mediante el que se amplía la duración del plazo de 12 a 24 meses.

De los datos del enunciado se desprende que el Acuerdo de ampliación de la duración de las actuaciones de 12 a 24 meses, dictado por el Inspector-Jefe, se produjo con fecha 20 de mayo de 2008.

La ampliación del plazo de duración del procedimiento se encuentra recogida en el artículo 150.1 de la LGT, que regula el *Plazo de las actuaciones inspectoras*.

Artículo 150.2 de la LGT. *Plazo de las actuaciones inspectoras*.

«1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley.

No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro período que no podrá exceder de 12 meses, cuando en las actuaciones concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Cuando revistan especial complejidad. Se entenderá que concurre esta circunstancia atendiendo al volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades, su tributación en régimen de consolidación fiscal o en régimen de transparencia fiscal internacional y en aquellos otros supuestos establecidos reglamentariamente.
- b) Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el obligado tributario ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice.

Los acuerdos de ampliación del plazo legalmente previsto serán, en todo caso, motivados, con referencia a los hechos y fundamentos de derecho.»

Por lo que se refiere al desarrollo reglamentario, se encuentra recogido en los siguientes preceptos:

31 ter Real Decreto 939/1986 <i>Ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras</i>	Artículo 184 Real Decreto 1065/2007 <i>Ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección</i>
«1. El plazo a que se refiere el artículo 31 podrá ser ampliado, previo acuerdo del Inspector-Jefe, por un plazo no superior al inicialmente previsto, <u>cuando concurra, en cualquiera de los ejercicios o tributos a que se refiere la actuación</u>, alguna de las siguientes circunstancias: a) <u>Que se trate de actuaciones que revistan especial complejidad</u>. Se entenderá que concurre esta circunstancia a la vista del volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades o su tributación como grupos consolidados, o en régimen de transparencia fiscal internacional. A estos efectos, y sin perjuicio de su necesaria apreciación a la vista de las circunstancias del caso concreto objeto de comprobación, podrá considerarse que las actuaciones revisten especial complejidad cuando se produzca alguno de los siguientes supuestos: 1.º Cuando el volumen de operaciones de la persona o entidad sea igual o superior al requerido para la obligación de auditar sus cuentas. 2.º Cuando el incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales de la persona o entidad, la desaparición de los libros o registros contables o su falta de aportación por el contribuyente determine una mayor dificultad en la comprobación que requiera de la ampliación del plazo. 3.º Cuando se compruebe la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y dichas actuaciones requieran la realización de comprobaciones a diversos sujetos pasivos en el ámbito de diferentes Delegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. 4.º Cuando el obligado tributario realice actividades fuera del ámbito territorial de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que corresponda a su domicilio fiscal, que requieran la realización de actuaciones de comprobación de la inspección fuera de dicho ámbito territorial. b) Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el contribuyente ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades, empresariales o profesionales, que realice.	«1. En los términos previstos en este artículo se podrá acordar la ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección previsto en el artículo 150.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando concurra, <u>en relación con cualquiera de las obligaciones tributarias o períodos a los que se extienda el procedimiento</u>, alguna de las circunstancias a que se refieren los apartados 1 y 4 del citado artículo. Dicho acuerdo afectará a la totalidad de las obligaciones tributarias y períodos a los que se extienda el procedimiento. 2. A efectos de lo dispuesto en el <u>artículo 150.1 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria</u>, se entenderá que las actuaciones <u>revisten especial complejidad en los siguientes supuestos</u>: a) Cuando el volumen de operaciones del obligado tributario sea igual o superior al requerido para la obligación de auditar sus cuentas. b) Cuando se compruebe la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y sea necesario realizar actuaciones respecto a diversos obligados tributarios. c) Cuando los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria se realicen fuera del ámbito territorial de la sede del órgano actuante y sea necesaria la realización de actuaciones de comprobación fuera de dicho ámbito territorial. d) Cuando el obligado tributario esté integrado en un grupo que tribute en régimen de consolidación fiscal que esté siendo objeto de comprobación inspectora. e) Cuando el obligado tributario esté sujeto a tributación en régimen de transparencia fiscal internacional o participe en una entidad sujeta a un régimen de imputación de rentas que esté siendo objeto de comprobación inspectora. f) Cuando el incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales del obligado tributario o la desaparición o falta de aportación de los libros o registros determine una mayor dificultad en la comprobación. .../...

.../...

A estos efectos, podrá considerarse que el contribuyente ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realiza, cuando la inspección disponga de datos que pongan de manifiesto la realización por el obligado tributario de cualquier actividad empresarial o profesional respecto de la que no presentó declaración, o de actividades empresariales o profesionales distintas de las declaradas por el mismo.

Se considerará como actividad distinta de la declarada, aquella que hubiera dado lugar a la tributación por el Impuesto sobre Actividades Económicas en grupo distinto a aquel que corresponda al del epígrafe en que se encuentra dado de alta el contribuyente, o cuando se desarrolle la actividad descubierta en una unidad de local no declarada a efectos de dicho impuesto, así como cuando la actividad hubiera dado lugar a la inscripción en un Código de actividad y de establecimiento en el ámbito de los Impuestos Especiales, distinto de aquel en que se encuentre dado de alta el obligado tributario.

2. A efectos de la ampliación del plazo de duración de las actuaciones de comprobación e investigación, la apreciación de la concurrencia de alguna de las circunstancias mencionadas en los apartados anteriores se realizará por el funcionario, equipo o unidad que está desarrollando la actuación de que se trate. La propuesta de ampliación se dirigirá por escrito al Inspector-Jefe, ponderando la importancia de las circunstancias reseñadas en orden a la necesidad de ampliar el plazo. Cuando sea el Inspector-Jefe el que aprecie la concurrencia de dichas circunstancias, dictará acuerdo en tal sentido. **En ambos casos, se concederá al interesado, previamente, un plazo de diez días para que alegue lo que considere oportuno.**

El acuerdo del Inspector-Jefe será motivado, se notificará al interesado y no será susceptible de recurso, sin perjuicio de que se pueda plantear la procedencia o improcedencia de la ampliación del plazo, con ocasión de los recursos y reclamaciones que, en su caso, se interpongan contra la liquidación que finalmente se dicte.

3. El acuerdo del Inspector-Jefe no podrá dictarse en tanto **no hayan transcurrido al menos seis meses desde el inicio de las actuaciones, al objeto de que, durante dicho plazo, pueda apreciarse la necesidad de ampliar su duración. A estos efectos, no se tomarán en consideración las interrupciones justificadas ni las dilaciones imputables al interesado que concurran en la actuación.**»

g) Cuando se investigue a los obligados tributarios por su posible intervención en una red o trama organizada cuya finalidad presunta sea defraudar o eludir la tributación que corresponda obtener indebidamente devoluciones o beneficios fiscales. En especial, se incluirá en este supuesto la investigación de tramas presuntamente organizadas para la defraudación del Impuesto sobre el Valor Añadido vinculadas a las operaciones de comercio exterior o intracomunitario.

h) Cuando se investigue a los obligados tributarios por la posible realización de operaciones simuladas, la utilización de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados o la intervención de personas o entidades interpuestas con la finalidad de eludir la tributación que correspondería al verdadero titular de los bienes, derechos o rentas.

i) Cuando la comprobación se refiera a personas o entidades relacionadas económicamente entre sí que participen en la producción o distribución de un determinado bien o servicio, siempre que la actuación inspectora se dirija a la comprobación de las distintas fases del proceso de producción o distribución.

j) Cuando para comprobar la procedencia de aplicar un beneficio fiscal sea necesario verificar el cumplimiento de requisitos o regímenes tributarios previstos para otro tributo.

3. A efectos de lo dispuesto en el artículo 150.1 b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá que el obligado tributario ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice, cuando no haya presentado declaración respecto a dichas actividades o estas sean distintas de las declaradas por el obligado tributario en la correspondiente declaración censal.

Se considerará actividad distinta de la declarada la prevista en un grupo de la tarifa del Impuesto sobre Actividades Económicas diferente de aquel en el que el obligado tributario se encuentre dado de alta o la que se desarrolle en una unidad de local no incluida en la correspondiente declaración censal, con independencia, en ambos casos, de que el obligado tributario esté o no exento de dicho impuesto.

También se considerará actividad distinta la que hubiera dado lugar a la inscripción en un código de actividad y de establecimiento en el ámbito de los impuestos especiales diferente de aquel en que se encuentre dado de alta el obligado tributario.

.../...

.../...

4. Cuando el órgano de inspección que esté desarrollando las actuaciones estime que concurre alguna de las circunstancias que justifican la ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección, lo notificará al obligado tributario y le concederá un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para que efectúe alegaciones. Transcurrido dicho plazo dirigirá, en su caso, la propuesta de ampliación, debidamente motivada, al órgano competente para liquidar junto con las alegaciones formuladas.

No podrá solicitarse la ampliación del plazo de duración del procedimiento hasta que no hayan transcurrido al menos seis meses desde su inicio.

A estos efectos no se deducirán del cómputo de este plazo los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración. Cuando dichas circunstancias sean apreciadas por el órgano competente para liquidar, se notificarán al obligado tributario y se le concederá idéntico plazo de alegaciones antes de dictar el correspondiente acuerdo sin que en este supuesto resulte necesario que hayan transcurrido seis meses desde el inicio del procedimiento.

5. La competencia para ampliar el plazo de duración del procedimiento corresponderá al órgano competente para liquidar mediante acuerdo motivado. En dicho acuerdo se concretará el período de tiempo por el que se amplía el plazo, que no podrá exceder de 12 meses. El acuerdo de ampliación se notificará al obligado tributario y no será susceptible de recurso o reclamación económico-administrativa, sin perjuicio de que se pueda plantear la procedencia o improcedencia de la ampliación del plazo con ocasión de los recursos y reclamaciones que, en su caso, puedan interponerse contra la resolución que finalmente se dicte.»

De la comparación de los supuestos contemplados en una y otra normativa se desprende que el artículo 184 del Real Decreto 1065/2007 contempla nuevas causas que permiten llevar a cabo la ampliación del plazo de duración.

Asimismo, en algunos de los supuestos de hecho ya contemplados en el desarrollo reglamentario anterior, la redacción contenida en el artículo 184 del Real Decreto 1065/2007, no es plenamente coincidente con la contemplada en el Real Decreto 939/1986, permitiendo las diferencias incluidas en la redacción del Real Decreto 1065/2007 ampliar el plazo de duración de las actuaciones a situaciones que, con la anterior normativa, no se podía llevar a cabo.

Otra de las novedades introducidas en el Real Decreto 1065/2007 se refiere al **plazo para poder llevar a cabo la ampliación** y ello por cuanto en el Real Decreto 939/1986 el acuerdo del

Inspector-Jefe no podrá dictarse hasta tanto no hayan transcurrido al menos seis meses desde el inicio de las actuaciones, sin tomar en consideración las interrupciones justificadas ni las dilaciones imputables al interesado que concurran en la actuación.

Por el contrario, en el Real Decreto 1065/2007 el Inspector Actuario no podrá solicitar la ampliación de la ampliación del plazo de duración del procedimiento hasta que no hayan transcurrido al menos seis meses desde su inicio, con la salvedad de que cuando sea el propio órgano de liquidación (en general, el Inspector-Jefe), no será de aplicación de dicho período de tiempo (6 meses desde el inicio) y ello se debe a que, en general, antes de transcurrir el citado plazo, ya se hubieran incoado las actas, ordenándose por el Inspector-Jefe tanto completar las actuaciones como acordar la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector.

De los datos del enunciado con el Real Decreto 939/1986 el **acuerdo del Inspector-Jefe** ordenando la ampliación del plazo no podría dictarse antes del 10 de diciembre de 2007, ya que la interrupción justificada se produjo con posterioridad a dicha fecha.

De aplicarse el Real Decreto 1065/2007, el Inspector actuario no podrá solicitar la ampliación antes del 10 de diciembre de 2007, por lo que el acuerdo del Inspector-Jefe será dictado necesariamente con fecha posterior.

Ahora bien, del análisis de **las causas y circunstancias** que se exponen en el enunciado y en las que se fundamente la ampliación del plazo **han de estar justificadas y el acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones ha de estar igualmente motivado**, no siendo causa justificativa el hecho de que la propia Inspección hubiera «agotado» el plazo general de 12 meses mediante interrupciones injustificadas, como parece ser el caso del enunciado, por cuanto si sumamos al plazo de duración inicial de conclusión de actuaciones (23 de julio de 2008) los plazos de interrupción injustificada (5 meses, desde el 1 de octubre de 2007 al 10 de marzo de 2008) más el período vacacional de la Inspección (27 de julio de 2007 al 3 de septiembre de 2007) nos colocaríamos en fecha 25 de febrero de 2009, por lo que, en principio, la demora en la práctica de la liquidación que deriva de las actas de disconformidad (20 de noviembre de 2008) parece obedecer más a la interrupción injustificada que a la complejidad del expediente.

Las razones y fundamentos jurídicos que pueda aducir el sujeto pasivo pueden exponerse en el trámite de alegaciones previo a que se dicte el acuerdo, según dispone el artículo 31 ter.2 del Real Decreto 939/1986 y el artículo 184.4 del Real Decreto 1065/2007.

Por otro lado, el acuerdo del Inspector-Jefe ampliando el plazo inicial de 12 meses no es recurrible autónomamente, por lo que deberá recurrirse el posible vicio de la ampliación al abrirse el plazo de recurso contra las liquidaciones que derivan de las actas, junto con el resto de los motivos que pudieran observarse en las mismas.

Por último, el enunciado dice que «Con fecha 10 de abril de 2008 se iniciaron actuaciones de comprobación e investigación respecto de las entidades «MALOSA, SA» y «PILOSA, SA» por el Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre el Valor Añadido y Retenciones del Trabajo Personal, años 2003 y 2004. Dichas entidades pertenecen a los mismos socios que los de la entidad «PITUSA, SA».

Pues bien, dicha circunstancia permitiría ampliar en relación a la entidad «PITUSA,SA» el plazo de duración de las actuaciones aplicando el artículo 184.2 b) del Real Decreto 1065/2007, pero no permitiría la ampliación de dicho plazo al no darse los supuestos de hecho contemplados en el artículo 31 ter.1 a) 3.º del Real Decreto 939/1986.

g) Fecha máxima de conclusión de actuaciones.

Teniendo en cuenta lo anteriormente expuesto, el plazo máximo para la conclusión de las actuaciones inspectoras será de **24 meses** a contar desde el inicio de las actuaciones (10 de junio de 2007). A dicho plazo habrá que añadir las dilaciones imputables al sujeto pasivo (5 días ó 13 días naturales) y la interrupción justificada por la solicitud de informe a la Comisión Nacional del Mercado de Valores (1 mes).

En consecuencia:

- a) Para las Actas de disconformidad: el **23 de julio de 2009** (del 10 de junio de 2007 al 10 de junio de 2009), más un mes de interrupción justificada de las actuaciones (10 de julio de 2009) más 13 días de dilaciones imputables al contribuyente (23 de julio de 2009).
- b) Para el Acta de conformidad: el **15 de julio de 2009** (del 10 de junio de 2007 al 10 de junio de 2009), más un mes de interrupción justificada de las actuaciones (10 de julio de 2009) más 5 días de dilaciones imputables al contribuyente (15 de julio de 2009).

(No se consideran los 8 días de ampliación del plazo para formular alegaciones por cuanto estos solo afectan a las de disconformidad, únicas que son objeto de alegaciones posteriores a la incoación de las actas).

Como los actos de liquidación que derivan de las actas se dictaron y notificaron, para el Acta de conformidad (fecha del acta: 1 de septiembre de 2008), el **1 de octubre de 2008** y para las actas de disconformidad (fecha del acta: 1 de septiembre de 2008), el **20 de noviembre de 2008**, no se ha superado el plazo máximo de los 24 meses de duración total y ello sin perjuicio de que se plantee, en vía de recurso la legalidad de la ampliación del plazo de 12 a 24 meses.

El contenido de los actos de liquidación será el siguiente:

	Sociedades 2002	Sociedades 2003	Sociedades 2004
Tipo de acta	Disconformidad	Disconformidad	Conformidad
Cuota regularizada	33.000 €	38.000 €	33.000 €
1.ª Cuota autoliquidada	4.000 €	9.000 €	-6.000 €
	(25-07-03)	(10-06-05)	
2.ª Cuota autoliquidada	4.000 €	-3.000 €	0
	(25-07-03)	(25-07-03)	
Cuota a ingresar por acta	25.000 €	26.000 €	27.000 €
			.../...

.../...			
Intereses de demora	8.271,5 € (1.º)	6.834,71 € (2.º)	5.179 € (3.º)
Recargos artículo 27 LGT	x	x	x
Total deuda	33.271,5 €	32.834,71 €	32.179 €

Intereses de demora:

a) Real Decreto 939/1986.

Para las Actas de disconformidad, el cálculo de los intereses de demora se ha efectuado teniendo en cuenta lo dispuesto en los artículos 69 y 60.4 del Real Decreto 939/1986, a tenor del cual:

«4. Cuando el acta sea de disconformidad, el Inspector-Jefe, a la vista del acta y su informe y de las alegaciones formuladas, en su caso, por el interesado, dictará el acto administrativo que corresponda dentro del mes siguiente al término del plazo para formular alegaciones.»

En consecuencia, el último día de cálculo se efectuará hasta el 26 de octubre de 2008, ya que el período de alegaciones posteriores al acta finalizó el 26 de septiembre de 2008.

Para las Actas de conformidad, el cálculo de los intereses de demora se ha efectuado teniendo en cuenta lo dispuesto en los artículos 69 y 60.2 del Real Decreto 939/1986, a tenor del cual:

«2. Cuando se trate de Actas de conformidad, se entenderá producida la liquidación tributaria de acuerdo con la propuesta formulada en el acta si, transcurrido el plazo de un mes desde la fecha de esta, no se ha notificado al interesado acuerdo del Inspector-Jefe competente por el cual se dicta acto de liquidación rectificando los errores materiales apreciados en la propuesta formulada en el acta, se inicia el expediente administrativo a que se refiere el apartado siguiente, o bien se deja sin eficacia el acta incoada y se ordena completar las actuaciones practicadas durante un plazo no superior a tres meses.»

b) Real Decreto 1065/2007.

Por el contrario, el Real Decreto 1065/2007 regula en el artículo 191 la *Liquidación de los intereses de demora* en los supuestos de regularización efectuada mediante actas de inspección y dispone que:

«1. La liquidación derivada del procedimiento inspector incorporará los intereses de demora hasta el día en que se dicte o se entienda dictada la liquidación, sin perjuicio de lo establecido en el [artículo 150.3 de la Ley 58/2003](#), de 17 de diciembre, General Tributaria, y de acuerdo con lo previsto en los apartados siguientes.

2. En el caso de **actas con acuerdo** los intereses de demora se calcularán hasta el día en que deba entenderse dictada la liquidación por el transcurso del plazo legalmente establecido.

En el caso de **Actas de conformidad**, los intereses de demora se calcularán hasta el día en que deba entenderse dictada la liquidación por transcurso del plazo legalmente establecido.

En el caso de **Actas de disconformidad**, los intereses de demora se calcularán hasta la conclusión del plazo establecido para formular alegaciones.

3. Las actas y los actos de liquidación practicados deberán especificar las bases de cálculo sobre las que se aplican los tipos de interés de demora, los tipos de interés y las fechas de comienzo y finalización de los períodos de devengo».

En consecuencia, con el Real Decreto 1065/2007, el acta incorporará una propuesta de liquidación de intereses de demora cuyo día final es el expresado en el artículo 191 transcrito y ello sin perjuicio de que a la hora de practicar la liquidación que deriva del acta incoada, se vuelvan a recalcular los intereses de demora pero, en este caso, el día final será realmente el día en el que se practique la liquidación.

De entenderse ser aplicable dicho precepto a la solución del supuesto, en el caso de actas de conformidad, la liquidación de intereses de demora sería, con carácter general, hasta el mes posterior a la fecha del acta, coincidiendo con la normativa anterior.

Por el contrario, en el caso de Actas de disconformidad, de acuerdo con los datos del supuesto, el día final de cálculo sería el 20 de noviembre de 2008 y no el 26 de octubre de 2008, como en la normativa anterior, por lo que el importe exigido por dicho concepto será mayor.

En este sentido la normativa actualmente en vigor es más perjudicial para el obligado tributario, por lo que interesaría, en este aspecto, la aplicación del Real Decreto 939/1986.

1.º Período 2002: Hay que efectuar el cálculo de forma diferente para los 4.000 euros autoliquidados el 3 de marzo de 2008 y los 25.000 euros adicionales descubiertos por la Inspección Actuarial.

Así:

2002	4.000 €	25.000 €
26-07-03 hasta el 31-12-03	159 días al 5,5%	159 días al 5,5%
01-01-04 hasta el 31-12-04	365 días al 4,75%	365 días al 4,75%
01-01-05 hasta el 31-12-05	365 días al 5%	365 días al 5%
01-01-06 hasta el 31-12-06	365 días al 5%	365 días al 5%
01-01-07 hasta el 31-12-07	365 días al 6,25%	365 días al 6,25%
01-01-08 hasta el 03-03-08	63 días al 7%	xx
01-01-08 hasta el 26-10-08	xx	300 días al 7%
Total intereses de demora	984,17 €	7.287,33 €

2.º Período 2003: Hay que efectuar el cálculo de forma diferente para los 3.000 euros autoliquidados el 3 de marzo de 2008 y los 26.000 euros adicionales descubiertos por la Inspección Actuarial.

Así:

2003	3.000 €	26.000 €
26-07-04 hasta el 31-12-04	159 días al 4,75%	159 días al 4,75%
01-01-05 hasta el 31-12-05	365 días al 5%	365 días al 5%
01-01-06 hasta el 31-12-06	365 días al 5%	365 días al 5%
01-01-07 hasta el 31-12-07	365 días al 6,25%	365 días al 6,25%
01-01-08 hasta el 03-03-08	63 días al 7%	xx
01-01-08 hasta el 26-10-08	xx	300 días al 7%
Total intereses de demora	585,83 €	6.248,88 €

3.º Período 2004: Hay que efectuar el cálculo en relación con los 27.000 euros adicionales descubiertos por la Inspección Actuarial.

2004	27.000 €
26-07-05 hasta el 31-12-05	159 días al 5%
01-01-06 hasta el 31-12-06	365 días al 5%
01-01-07 hasta el 31-12-07	365 días al 6,25%
01-01-08 hasta el 26-10-08	300 días al 7%
Total intereses de demora	5.179 €

• **Magnitudes sancionables:**

En el caso de que todos los ajustes efectuados por la Inspección se consideraran sancionables, la base de la sanción para la infracción tipificada en el artículo 191 de la Ley 58/2003 (años 2003 y 2004) y 79 a) de la Ley 230/1963 (para el año 2002) será:

	Sociedades 2002	Sociedades 2003	Sociedades 2004
Cuota regularizada	33.000 €	38.000 €	33.000 €
1.ª Cuota autoliquidada	- 4.000 € (25-07-03)	9.000 € (10-06-05)	- 6.000 €
2.ª Cuota autoliquidada	- 4.000 € (25-07-03)	- 3.000 € (25-07-03)	0
Cuota a ingresar por acta	25.000 €	26.000 €	27.000 €
Base de la sanción	29.000 €	29.000 €	27.000 €

- **Consecuencias del incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones:**

Por último, vamos a analizar las consecuencias que se derivarían en el caso de que los Tribunales apreciaran que no concurrían los supuestos de hecho y las circunstancias que permiten la ampliación del plazo de duración de las actuaciones.

Como se dijo anteriormente, el plazo de los 12 meses finalizó en las siguientes fechas:

- a) Para las Actas de disconformidad: el **23 de julio de 2008** (del 10 de junio de 2007 al 10 de junio de 2008), más un mes de interrupción justificada de las actuaciones (10 de julio de 2008) más 13 días de dilaciones imputables al contribuyente (23 de julio de 2008).
- b) Para el Acta de conformidad: el **15 de julio de 2008** (del 10 de junio de 2007 al 10 de junio de 2008), más un mes de interrupción justificada de las actuaciones (10 de julio de 2008) más 5 días de dilaciones imputables al contribuyente (15 de julio de 2008).

En este caso, al haberse dictado los actos de liquidación que derivan del Acta de conformidad el **1 de octubre de 2008** y para las Actas de disconformidad, el **20 de noviembre de 2008**, SÍ se habría superado el plazo máximo de los 12 meses de duración total, por lo que se producirán los efectos previstos en el artículo 150.2 de la LGT, lo que conllevaría los siguientes efectos:

- No se interrumpe la prescripción del derecho a comprobar por los actos de la Administración producidos desde el inicio del procedimiento hasta la fecha de finalización del plazo de los 12 meses (15 de julio de 2008), si bien se vuelve e interrumpir por el siguiente acto de la Administración efectuado fuera del plazo del año.
- Se interrumpirá la prescripción del derecho a comprobar por los actos del obligado tributario tendentes a la liquidación (autoliquidación complementaria), esto es, la presentada el 3 de marzo de 2008, respecto del año 2003.
- Se liquidarán intereses de demora hasta la finalización del plazo de los 12 meses, esto es, hasta el 23 de julio de 2008 para las actas firmadas en disconformidad y hasta el 15 de julio de 2008 para las actas firmadas en conformidad.
- A la autoliquidación complementaria del año 2003 se le aplicará el recargo del artículo 27 de la LGT y no será, en consecuencia, sancionable por el importe autoliquidado.
- A la autoliquidación complementaria del año 2002, presentada el 3 de marzo de 2008, se presentó una vez que ya había prescrito el derecho de la Administración para comprobar el ejercicio 2002, por cuanto la prescripción se produjo el 26 de julio de 2007, por lo que procederá la devolución de ingresos indebidos del importe reconocido en la autoliquidación complementaria (4.000 €).

Veamos los efectos concretos en cada uno de los ejercicios comprobados:

Impuesto sobre Sociedades, año 2002:***Prescripción Impuesto sobre Sociedades, año 2002.***

- Inicio de cómputo de la prescripción: 26 de julio de 2003.
- Plazo de prescripción 4 años. Prescripción: 26 de julio de 2007.
- Autoliquidación complementaria: **3 de marzo de 2008.**

En consecuencia, a la fecha de presentación de la autoliquidación complementaria ya ha prescrito el derecho de la Administración para comprobar el tributo y período por lo que procederá la devolución de ingresos indebidos del importe autoliquidado (4.000 €) más los intereses de demora desde la fecha de la presentación (3 de marzo de 2008) hasta la fecha de la propuesta de pago de la devolución.

En este caso, al estar aplazada la deuda, no procederá ni la restitución del importe autoliquidado (por cuanto no está ingresada la deuda) ni el abono de interés de demora por igual razón.

Prescripción Impuesto sobre Sociedades, año 2003.

- Inicio de cómputo de la prescripción: 26 de julio de 2004.
- Actuación del sujeto pasivo interruptiva de la prescripción del derecho de la Administración para comprobar el tributo y período: declaración complementaria presentada el 10 de junio de 2005.
- Plazo de prescripción 4 años. Prescripción: 10 de junio de 2009.
- Interrupción de la prescripción: autoliquidación complementaria: 3 de marzo de 2008.
- Prescripción: 3 de marzo de 2012.

En consecuencia, a la fecha de la firma del acta incoada (1 de septiembre de 2008) aun cuando haya transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento, no ha prescrito el derecho de la Administración a comprobar el tributo y período.

Liquidación, año 2003.

	Sociedades 2003
Tipo de acta	Disconformidad
Cuota regularizada	38.000 €
1.ª Cuota autoliquidada	9.000 € (10-06-05)
	.../...

.../...	
2.ª Cuota autoliquidada	-3.000 € (25-07-03)
Cuota a ingresar por acta	26.000 €
Recargos artículo 27 LGT	779,32 € (1.º)
Intereses de demora	5.785,18 € (2.º)
Total deuda	32.564,5 €

(1.º) Recargo artículo 27 de la LGT. Retraso en la presentación de la autoliquidación (25 de julio de 2004 hasta el 3 de marzo de 2008): superior a 12 meses.

Recargo artículo 27 LGT	Importe
Porcentaje fijo: 20% s/3.000 €	600 €
Intereses de demora: Desde el 26-07- 2005 hasta el 03-03-2008	439,09 €
Total recargo artículo 27 LGT	1.039,09 €
Reducción artículo 27.5 LGT	259,77 (25% s- 1.039,09)
Total recargo artículo 27 LGT a ingresar	779,32 €

(2.º) Intereses de demora sobre la deuda descubierta:

2003	26.000 €
26-07-04 hasta el 31-12-04	159 días al 4,75%
01-01-05 hasta el 31-12-05	365 días al 5%
01-01-06 hasta el 31-12-06	365 días al 5%
01-01-07 hasta el 31-12-07	365 días al 6,25%
01-01-08 hasta el 23-07-08	300 días al 7%
Total intereses de demora	5.785,18 €

Prescripción Impuesto sobre Sociedades, año 2004.

- Inicio de cómputo de la prescripción: 26 de julio de 2005.
- Plazo de prescripción 4 años. Prescripción: 26 de julio de 2009.
- Notificación de la comunicación de inicio de actuaciones: 10 de junio de 2007.

En consecuencia, a la fecha de la firma del acta incoada (1 de septiembre de 2008) aun cuando haya transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento, no ha prescrito el derecho de la Administración a comprobar el tributo y período.

Liquidación, año 2004.

	Sociedades 2004
Tipo de acta	Conformidad
Cuota regularizada	33.000 €
1.ª Cuota autoliquidada	– 6.000 €
Cuota a ingresar por acta	27.000 €
Intereses de demora	4.645,66 € (1.º)
Recargos artículo 27 LGT	x
Total deuda	31.645,66 €

(1.º) Intereses de demora sobre la deuda descubierta:

2004	27.000 €
26-07-05 hasta el 31-12-05	159 días al 5%
01-01-06 hasta el 31-12-06	365 días al 5%
01-01-07 hasta el 31-12-07	365 días al 6,25%
01-01-08 hasta el 15-07-08	300 días al 7%
Total intereses de demora	4.645,66 €

- Magnitudes sancionables:**

En el caso de que todos los ajustes efectuados por la Inspección se consideraran sancionables, para el cálculo de la base de la sanción para la infracción tipificada en los artículos 191 de la Ley 58/2003 (años 2003 y 2004) y 79 a) de la Ley 230/1963 (año 2002) habrá que excluir el importe de las deudas reconocidas en las autoliquidaciones complementarias presentadas el 3 de marzo de 2008, y ello por aplicación de lo dispuesto en el artículo 150.2 de la LGT.

	Sociedades 2002	Sociedades 2003	Sociedades 2004
Cuota regularizada	33.000 €	38.000 €	33.000 €
1.ª Cuota autoliquidada	– 4.000 € (25-07-03)	9.000 € (10-06-05)	– 6.000 €
2.ª Cuota autoliquidada	– 4.000 € (25-07-03)	– 3.000 € (25-07-03)	0
Cuota a ingresar por acta	25.000 €	26.000 €	27.000 €
Base de la sanción	25.000 €	26.000 €	27.000 €

LA TRIBUTACIÓN DE LA EXPROPIACIÓN FORZOSA EN LA JURISPRUDENCIA Y LA DOCTRINA ADMINISTRATIVA

FRANCISCO JAVIER ALONSO MADRIGAL

*Profesor Propio Adjunto de Derecho Financiero y Tributario.
Director del Departamento de Derecho Económico y Social.
Facultad de Derecho. Universidad Pontificia Comillas*

Extracto:

EN el artículo se examinan algunas cuestiones relativas a las consecuencias fiscales de la expropiación forzosa que han resultado polémicas a la luz de la jurisprudencia y de la doctrina administrativa. Tomando como punto de partida lo dispuesto en el artículo 49 de la Ley de Expropiación Forzosa, se analiza la relación existente entre la garantía constitucional prevista en el artículo 33 de la CE y la tributación, así como los aspectos que, tanto en la imposición directa como indirecta, han resultado conflictivos y dado lugar a pronunciamientos judiciales, resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos o de la Dirección General de Tributos.

Palabras clave: expropiación forzosa, tributación, jurisprudencia y doctrina administrativa.

Sumario

- I. La derogación de la exención del artículo 49 de la Ley de 16 de diciembre de 1956.
- II. La garantía del artículo 33.3 de la CE y la tributación.
- III. Expropiación forzosa e imposición indirecta.
 - 1. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.
 - 2. El Impuesto sobre el Valor Añadido.
- IV. Expropiación forzosa e imposición directa.
 - 1. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
 - 2. El Impuesto sobre Sociedades.
- V. Expropiación forzosa e Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Bibliografía.

I. LA DEROGACIÓN DE LA EXENCIÓN DEL ARTÍCULO 49 DE LA LEY DE 16 DE DICIEMBRE DE 1956

Aunque el artículo 49 de la Ley de Expropiación Forzosa de 1959 ¹ estableciera de forma expresa que «El pago del precio estará exento de toda clase de gastos, de impuestos y gravámenes o arbitrios del Estado, Provincia o Municipio, incluso el de pagos del Estado», con la intención de exonerar de toda tributación las operaciones de expropiación forzosa ²; aunque la vigencia de dicho precepto fuera expresamente declarada por el artículo 203.5 de la Ley 4/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario; en la que se regulaban tanto impuestos directos como indirectos y tasas y tributos parafiscales; aunque dicho precepto no haya sido formalmente derogado por una ley posterior; lo cierto es que la evolución seguida por las normas de nuestro sistema fiscal ³ y la interpretación y aplicación de las normas mismas realizada por nuestra jurisprudencia y doctrina administrativa, han dejado materialmente sin efecto alguno la previsión contenida en la Ley de 1956. Tanto es así, que encontramos un pronunciamiento del TSJ de Castilla y León, Burgos, núm. 342/2005 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª), de 1 de julio, del siguiente tenor: «puede señalarse que la invocación del artículo 49 de la Ley de Expropiación Forzosa, es poco menos que temeraria. Si bien ese precepto establece que "El pago del precio estará exento de toda clase de gastos, de impuestos y gravámenes o arbitrios del Estado, Provincia o Municipio, incluso el de pagos del Estado", no puede olvidarse que la mencionada norma data de 1954, debiéndose interpretar en consonancia con la prolija legislación tributaria posterior a la misma, es incluso anterior a los principios de nuestro actual sistema tributario. Por todo ello, en absoluto cabe entender la total exención respecto de todos los tributos, y también del IVA para los justiprecios indemnizatorios».

En efecto, la disposición final 3.ª de la Ley 30/1985 del IVA, establecía de forma inequívoca que «los beneficios fiscales establecidos con anterioridad a la vigencia de la presente Ley no producirán efectos en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido». Del mismo modo, la disposición transitoria 2.ª del Real Decreto Legislativo 3050/1990, Texto refundido de la Ley del ITPO, AJD y OS, estableció que «Quedan sin efecto cuantas exenciones y bonificaciones no figuren mencionadas en este Texto Refun-

¹ RCL 1954\1848 y NDL 12531.

² Sobre si se trataría de un supuesto de exención o de no sujeción DE MIGUEL CANUTO, E. «Expropiación forzosa e impuesto sobre Incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana» en *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*. n.º 51. 1995, pág. 54.

³ CARVAJAL GONZÁLEZ, P. y VILLANUEVA, GRIÑÁN S., «La expropiación forzosa: una aproximación a su tributación», en *Carta Tributaria Monografías*, núm. 229. 1995.

dido, sin perjuicio de los derechos adquiridos al amparo de las disposiciones anteriormente en vigor, sin que la mera expectativa pueda reputarse derecho adquirido»⁴. También la disposición adicional 9.ª de la Ley 39/1988, Reguladora de las Haciendas Locales, estipulaba que «A partir del 31 de diciembre de 1989 quedarán suprimidos cuantos beneficios fiscales estuvieren establecidos en los tributos locales, tanto de forma genérica como específica, en toda clase de disposiciones distintas de las de Régimen Local, sin que su actual vigencia pueda ser invocada respecto de ninguno de los tributos regulados en la presente Ley...». En el ámbito de la imposición indirecta, en desarrollo de lo dispuesto en el artículo 20.1 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, en el que se definen los incrementos o disminuciones de patrimonio como «las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.» (en el que no se hace referencia alguna a la expropiación forzosa), el artículo 77.1 a) del Real Decreto 2384/1981, RIRPF, declaraba expresamente que «constituyen alteraciones en la composición del patrimonio del sujeto pasivo la transmisión onerosa o lucrativa de cualquier elemento patrimonial, incluso la derivada de la venta forzosa de bienes del sujeto pasivo, en virtud de procedimientos judiciales o administrativos seguidos contra el mismo en las que se acuerda la traba o embargo, llegándose a la enajenación de los bienes afectados, así como la que se derive de expropiación o enajenación forzosa». Del mismo modo, en desarrollo de lo dispuesto en el artículo 15.1 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades, que definía los incrementos o disminuciones de patrimonio como «las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente», en el que, de nuevo, no se excluye a los manifestados con ocasión de una expropiación forzosa, el artículo 127.1 a) del Real Decreto 2631/1982, RIS, establecía que «1. A los efectos de lo previsto en el artículo anterior constituyen alteraciones en la composición del patrimonio del sujeto pasivo:

a) La transmisión onerosa o lucrativa de cualquier elemento patrimonial incluso la derivada de la venta forzosa de bienes del sujeto pasivo, en virtud de procedimientos judiciales o administrativos seguidos contra el mismo en los que se acuerda la traba o embargo, llegándose a la enajenación de los bienes afectados, así como la que se derive de expropiación o enajenación forzosa»⁵.

En relación con este último impuesto, el TS, en Sentencia de 22 de abril de 1981 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, pese a contar, a mi modo de ver, con una base legal firme para entender derogada la norma contenida en el artículo 49 de la Ley de Expropiación Forzosa en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, realiza una interpretación de lo que entiende sería el alcance de lo dispuesto en dicho precepto. En la misma distingue entre «los Impuestos que graven el acto del pago del justo precio o bien el acto de transmisión del bien, como pudieran ser, aparte del suprimido de pagos al Estado, los de Transmisiones Patrimoniales o Actos Jurídicos Documentados, u otros con objeto de que el expro-

⁴ En este sentido, las SSTSJ de Asturias, (Sala de lo Contencioso Administrativo), de 23 de abril de 2004 (JUR 2004, 181725), 24 de febrero de 2005 (JUR 2005, 91067), 30 de junio de 2006 (JUR 2006, 253043) y 29 de diciembre de 2006 (JT 2007/278).

⁵ En opinión de CARVAJAL GONZÁLEZ, P. y VILLANUEVA GRINÁN, S., *op. cit.*, cabría mantener que, aplicando el criterio según el cual la Ley general posterior no deroga una Ley anterior más restringida, el legislador del IRPF y el Impuesto sobre Sociedades de 1978 no consideró oportuno derogar el artículo 49 de la Ley de Expropiación Forzosa, argumento que FUERTES LÓPEZ aplica también en el ámbito de los tributos locales pese a lo tajante de la derogación de la citada disposición adicional 9.ª de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, FUERTES LÓPEZ, F. J., «Expropiación forzosa y tributación (Doctrina del Tribunal Supremo y evolución normativa)» en *Repertorio de jurisprudencia Aranzadi*, núm. 7. 2003, pág. 87.

piado perciba íntegramente y sin gravamen alguno el valor de sustitución de lo expropiado», a los que se extendería la exención prevista en el artículo 49, «pero en cambio, no pueden incluirse en la exención aquellos otros Impuestos que graven, actos, hechos o negocios jurídicos posteriores a dicha transmisión forzosa, es decir, los que se deriven de la tenencia de la cantidad recibida como justo precio, de la obtención de Rentas con esa cantidad o de la sustitución del bien inmueble expropiado por otro inmueble que se adquiera con lo recibido como justo precio, inmueble que, al devengar unas rentas, quedará sujeto a los Impuestos pertinentes». Lo que se hallaría «exento "de toda clase de gastos" es el acto del pago del precio, pero en cambio no puede entenderse que esa exención alcance el "precio" propiamente dicho o valor de sustitución del inmueble una vez que entra en el patrimonio del expropiado y este o simplemente lo conserva reflejándolo en su contabilidad o lo reinvierte en otros bienes» ⁶.

Para el TS «tampoco puede aceptarse el argumento de que el justo precio es aquello que permite adquirir al expropiado un bien equivalente al que perdió lo que no podría realizarse si dicho justo precio se grava con la tercera parte en concepto de Impuesto, argumento inaceptable por incierto, ya que el expropiado recibió el justo precio sin gravarlo con gasto o Impuesto alguno, y en aquel momento pudo adquirir otro bien empleando la misma cuantía recibida, siendo ese bien que adquiere el que tributará al igual que tributaba aquel del que se vio privado, y como tributará la cantidad que ha recibido en dinero como justo precio, porque al entrar en el patrimonio del expropiado devengará unas rentas gravadas por el Impuesto».

II. LA GARANTÍA DEL ARTÍCULO 33.3 DE LA CE Y LA TRIBUTACIÓN

Además de la literalidad del artículo 49 de la Ley de Expropiación Forzosa, como digo no expresamente derogado ⁷, ha quedado una suerte de nostalgia del sentido que el legislador quiso dar originariamente a aquella norma, muy presente en algunos pronunciamientos jurisprudenciales y doctrinales, nostalgia que quiere buscar su fundamentación en la garantía contenida en el artículo 33 de la CE ⁸ en el que, como es sabido:

- «1. Se reconoce el Derecho a la propiedad privada y a la herencia.
2. La función social de estos derechos delimitará su contenido, de acuerdo con las leyes.
3. Nadie podrá ser privado de sus bienes y derechos sino por causa justificada de utilidad pública e interés social, mediante la correspondiente indemnización y de conformidad con lo dispuesto por las leyes».

⁶ Especialmente críticos con la citada distinción realizada en dicha sentencia CARVAJAL GONZÁLEZ, P. y VILLANUEVA GRIÑÁN, S., «La expropiación...», cit.

⁷ Tal y como señalan CARVAJAL GONZÁLEZ, P., y VILLANUEVA GRIÑÁN, S., «La expropiación...», cit. «ni una reforma de la ley de expropiación forzosa ni ninguna otra de índole fiscal han encarado con decisión el problema de la tributación de las expropiaciones».

⁸ A favor de una interpretación (derogatoria) de las normas reguladoras del impuesto supuestamente conforme a la Constitución, con el objeto de salvaguardar la finalidad originaria del artículo 49 de la Ley de Expropiación Forzosa, DE MIGUEL CANUTO, E., «Expropiación...», cit. págs. 57-58.

Tal y como plantea, de forma sintética y clara, el problema el profesor CAYÓN⁹ en forma de interrogantes: «¿Si el sujeto expropiado debe recibir a cambio del derecho del que se le priva un valor económico igual o semejante, es posible afirmar que en este caso existe una capacidad económica y, en consecuencia, someterla al impuesto?» (...) «si la expropiación debe ser económicamente neutral para el afectado ¿Puede imponérsele una tributación que le prive, al menos en parte, de lo que recibe? ¿No se le imponen dos limitaciones sucesivas o simultáneas a su derecho de propiedad de forma que finalmente se le priva de una parte del valor de lo que tenía?». Interrogantes a los que algún autor, como FUERTES LÓPEZ, contesta taxativamente que: «Desde el mismo momento en el que la práctica confirma la hipótesis de que el patrimonio del sujeto pasivo de la expropiación (del expropiado puede verse reducido por la aplicación de las normas tributarias sobre la transmisión obligatoria, ello supone que hay algo que falla en nuestro sistema jurídico»¹⁰.

El argumento se encuentra claramente expresado en el Auto del TSJ de la Comunidad Valenciana de 31 de julio de 2002, en el que plantea al TC cuestión de inconstitucionalidad sobre la tributación en el Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana de un incremento que se pone de manifiesto como consecuencia de una expropiación:

«En la expropiación forzosa se produce una privación de la propiedad particular de la que no puede legalmente derivar para el expropiado perjuicio ni beneficio patrimonial alguno, en armonía con ello se satisface el justo precio para conseguir que el valor del patrimonio del expropiado antes y después de la actuación expropiatoria sea idéntico.

Cualquier gravamen tributario que tuviera por objeto el justiprecio, traería consigo que el expropiado no quedara indemne a consecuencia de la expropiación, conculcándose el artículo 33.3 de la CE, porque al quedar mermado el justiprecio ya no podría sostenerse que el expropiado haya recibido una indemnización correspondiente al despojo patrimonial sufrido. Como ha reiterado el TC (sentencia 149/1991 entre otras), la expropiación forzosa supone "un sacrificio patrimonial individualizado que solo puede materializarse mediante la correspondiente indemnización". Quebraría el sistema de garantías que la institución de la expropiación supone si fallara una de ellas, como es la que consiste en que el expropiado reciba la indemnización correspondiente.

En efecto, el artículo 33.1 de la Constitución reconoce el derecho de propiedad, y si bien en su apartado 2 se establece que la función social de estos derechos delimitará su contenido, de acuerdo con las leyes, dicha función se concreta en el apartado 3 para el caso de expropiación forzosa en la fórmula general de que nadie podrá ser privado de sus bienes y derechos sino por causa justificada de utilidad pública o interés social, mediante la correspondiente indemnización y de conformidad con lo dispuesto por las leyes. Esto es, al propietario, en virtud de la función social del derecho de propiedad se le puede privar de su derecho, a cambio de la "correspondiente indemnización", que según la doctrina ha de suponer el equivalente económico, de tal suerte que aquel pueda sustituir el bien expropiado por otro semejante. Pero este valor de sustitución desaparece si el justiprecio se

⁹ CAYÓN GALLARDO, A. M., «Consecuencias tributarias de la expropiación forzosa» en *Revista técnica tributaria*, núm. 65, 2004, pág. 109.

¹⁰ FUERTES LÓPEZ, F. J., «Expropiación forzosa...», cit. pág. 85.

somete a los correspondientes tributos que gravan las transmisiones voluntarias, de donde al ciudadano expropiado se le sometería a un doble sacrificio. Uno, justificado, el de la privación coactiva de su bien en función de un interés público o social superior; y otro, no justificado, consistente en la minoración del justiprecio (que retendría además en muchos casos el propio expropiante) que impediría al actor sustituir el bien expropiado (en numerosos casos, la propia vivienda habitual), imponiéndole una carga tributaria que rompe con los principios de igualdad y justicia establecidos en el artículo 31.1 de la Constitución, (...).

TERCERO: Dado que si el expropiado es gravado, no queda indemne de la expropiación, dejando de ser económicamente neutral para el mismo, es por lo que constitucional y legalmente no puede afirmarse que la expropiación pueda generar riqueza en el expropiado. Hacer tributar una expropiación significaría hacer contribuir ante una capacidad económica inexistente, lo cual, como ha reiterado el Tribunal Constitucional, es contrario a la Constitución.

Más realista sería afirmar que en cuanto el justiprecio no se identifica con el valor de mercado sino que se fija por debajo de él (particularmente evidente en las expropiaciones urbanísticas, la mayoría), el expropiado sufre una merma en su patrimonio, en suma, una disminución de su riqueza efectiva.

Se produciría, pues, una violación del deber de contribuir según la capacidad económica, del artículo 31.1 de la Constitución, a consecuencia de la violación del artículo 33.3 del texto constitucional, si se hace tributar una expropiación.»

En el mismo sentido se pronunció el mismo Tribunal, sin solicitar en este caso el pronunciamiento del TC, en su Sentencia de 12 de marzo de 2003 ¹¹:

«De acuerdo, pues, con el criterio sustentado por esta Sala que se refleja en los párrafos transcritos, la expropiación forzosa de un inmueble no puede generar un incremento patrimonial susceptible de ser gravado en el IRPF, pues no se produce una alteración patrimonial que ponga de manifiesto una capacidad económica real del sujeto pasivo, toda vez que con la indemnización que recibe ha de quedar en igual situación en la que se encontraba antes de la actuación expropiatoria, siendo esta la conclusión que ha de alcanzarse a partir de una interpretación conforme a la Constitución (art. 31-1) de la Ley 18/91, de 6 de junio, y del Reglamento de 30 de diciembre de 1991 que no aluden expresamente a la expropiación forzosa al regular los incrementos de patrimonio».

El propio TS, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.^a) en su Sentencia de 8 abril de 1994 ¹², referida también al IIVTNU, recogía alguno de los argumentos de la doctrina que fundamentaron una línea jurisprudencial que, precisamente con dicha sentencia, sería abandonada por el Tribunal:

¹¹ (NFJ013959). Comentada por FUERTES LÓPEZ, F. J., «De la expropiación como causa del incremento patrimonial gravable por el IRPF y de la interpretación de las normas establecidas en la Constitución: Comentario de la STS de la Comunidad Valenciana 12 de marzo 2003 (JT2003, 717)» en *Aranzadi Jurisprudencia tributaria* n.º 10, 2003, págs. 18-24.

¹² RJ 1994\3016.

«a) las transmisiones derivadas de las expropiaciones están exentas porque la finalidad del Impuesto es gravar los incrementos de valor de los terrenos que se ponen de manifiesto en las enajenaciones voluntarias y libres, pero no en las que, como aquí, se producen forzosamente y por imperio de la Ley; b) la ausencia en la expropiación del requisito de la libertad contractual priva al propietario de la posibilidad de fijar el precio al terreno que se expropia, siendo por ello inexacto afirmar, en la generalidad de los casos, que aquel realiza el verdadero valor en venta de su predio, e ilusorio, consiguientemente, el incremento del valor que en tales condiciones venga realmente a obtener; c) la expropiación es la máxima limitación del derecho de dominio en interés público, pues se despoja al propietario de la cosa contra su voluntad, y se aumentaría gravemente el perjuicio que aquella le acarrea en sus intereses particulares si se añadiera la imposición a su cargo del Impuesto que se analiza; d) con la expropiación no se produce, en realidad, transmisión de los terrenos, sino, más bien, desaparición del dominio que se ejercía sobre ellos; y, e) se halla exento de este Impuesto no solo el pago del precio de los bienes expropiados sino también, más propiamente, el negocio jurídico o el convenio que toda expropiación forzosa implica, en cuanto equivale a una cesión del dominio que realiza, aunque sea coactivamente, el titular de los bienes en favor del expropiante».

A estos argumentos, el TS, en su Sentencia de 23 de septiembre de 2004 ¹³, en la que resolvió el recurso de casación en interés de ley interpuesto por la Abogacía del Estado frente a la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de la Comunidad Valenciana, ha respondido que:

«La expropiación forzosa es una alteración patrimonial, como acertadamente la incluye el Reglamento del IRPF, de 3 de agosto de 1981, en su artículo 77.1 a), y como lo ha mantenido esta Sala Tercera en doctrina reiterada y completamente consolidada que se inició con la sentencia de fecha 22 de abril de 1981. En la jurisprudencia más reciente deben citarse las sentencias de esta Sección de 12 de abril y 30 de octubre de 2003. Y en la sentencia de 12 de abril de 2003 también, en la que se trataba del aumento de la base imponible del IRPF por incremento patrimonial puesto de manifiesto en la transmisión de una finca en expediente de expropiación forzosa, la Sala declaró que no se estaba discutiendo en ese caso ninguna liquidación sobre el precio de la expropiación forzosa que recibió en su día el interesado, sino la liquidación que corresponda hacer sobre el incremento patrimonial en un impuesto específico, el de la renta de las personas físicas, en que no se grava ninguna transmisión, sino los rendimientos netos percibidos por los contribuyentes a consecuencia de su trabajo y bienes de todas clases, entre los cuales se incluyen, como es lógico, los incrementos o ganancias patrimoniales percibidos por el mismo durante el ejercicio que corresponda. Lo que se integra en la base es el incremento patrimonial obtenido, el justiprecio recibido.

No hay duda alguna que si un bien inmueble del expropiado aumenta su valor desde que lo adquirió hasta la fecha en que perdió su pleno dominio sobre él por transmisión, por ministerio de la Ley, como consecuencia de su expropiación forzosa, ese incremento de patrimonio es una alteración patrimonial que permite la sujeción del aumento de valor al IRPF.

¹³ (NFJ019402) Comentada por FUERTES LÓPEZ, F. J., «Sobre el extraño recurso de casación en interés de la ley y de cómo complicarlo. A propósito de la expropiación forzosa y de los incrementos patrimoniales en el IRPF. Resolución comentada: Sentencia de la sección 2.ª de la sala de lo contencioso-Administrativo del TS de 23 de septiembre de 2004 (RJ 2004, 6010)» en *Aranzadi jurisprudencia tributaria*. n.º 6, 2004, págs. 383-388.

Esta cuestión ha sido regulada definitivamente por el Reglamento de la Ley del IRPF 18/1991, de 6 de junio, aplicable a partir del ejercicio 1992, Reglamento que fue aprobado por Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, cuyo artículo 14. "Imputación temporal de ingresos y gastos. Norma General", apartado 1, párrafo segundo, dispone: "A efectos de lo previsto en el párrafo anterior, los incrementos y disminuciones de patrimonio se entenderán devengados en el momento en que tenga lugar la alteración patrimonial", que en la expropiación forzosa de bienes inmuebles se produce cuando se fija el importe del justiprecio», y en la STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 22 abril 1981:

«tampoco puede aceptarse el argumento de que el justo precio es aquello que permite adquirir al expropiado un bien equivalente al que perdió lo que no podría realizarse si dicho justo precio se grava con la tercera parte en concepto de Impuesto, argumento inaceptable por incierto, ya que el expropiado recibió el justo precio sin gravarlo con gasto o Impuesto alguno, y en aquel momento pudo adquirir otro bien empleando la misma cuantía recibida, siendo ese bien que adquiere el que tributará al igual que tributaba aquel del que se vio privado, y como tributará la cantidad que ha recibido en dinero como justo precio, porque al entrar en el patrimonio del expropiado devengará unas rentas gravadas por el Impuesto».

El argumento central del TS entiendo que es perfectamente válido: los incrementos o ganancias patrimoniales puestos de manifiesto con ocasión de la transmisión, aun siendo esta coactiva, realizada con ocasión de la expropiación forzosa, deben indudablemente ser sometidos a tributación. De otra manera, quedaría sometido a una superior tributación quien, en igualdad de condiciones, enajenara voluntariamente un bien, que quien lo hiciera como consecuencia de la expropiación forzosa, cuando la capacidad económica manifestada es exactamente la misma.

A mi modo de ver, cuando el TSJ de Valencia afirma que la expropiación forzosa no puede generar riqueza en el expropiado está mezclando de forma inadecuada dos aspectos distintos que se proyectan sobre la misma. El primero de dichos aspectos es el hecho indudable de que con ocasión de la expropiación forzosa, pero no por causa de la misma, se pone de manifiesto un incremento de valor que se ha ido produciendo con anterioridad a ella en el patrimonio del expropiado y que, insisto, debe tributar del mismo modo que tributaría si se pusiera de manifiesto en otro sujeto con ocasión de una transmisión voluntaria. En este mismo sentido, el profesor CAYÓN plantea el siguiente supuesto: «...en el que un sujeto, al que se expropiase un inmueble recibiendo a cambio otro inmueble, procediese a la venta inmediata del bien recibido como indemnización. En tal caso, por la mecánica de las reglas de determinación del importe de las ganancias de patrimonio en el IRPF y si se declara la exención de la ganancia de patrimonio derivada de la expropiación, la consecuencia sería la no tributación de la misma, pues en la posterior enajenación no aparecería ningún incremento de valor a gravar. Es decir, no tributaría ni la primera ni la segunda ganancia de patrimonio...»¹⁴. Creo que podría, a este respecto, establecerse también un pertinente paralelismo entre la plusvalía generada con ocasión de la expropiación forzosa y la generada con ocasión de un siniestro que es objeto de indemnización por estar el bien o derecho asegurado. Tampoco en este supuesto hay una enajenación voluntaria, pero con ocasión del siniestro, en la medida en que la cantidad percibida como indemni-

¹⁴ CAYÓN GALIARDO, A., «Consecuencias...», cit. pág. 109.

zación exceda la parte proporcional del valor de adquisición que exceda al daño ¹⁵, va a aflorar una plusvalía que va a ser sometida a tributación. También en este supuesto el patrimonio del sujeto puede ser el mismo antes y después del siniestro objeto de indemnización y, no obstante, tributar por la correspondiente plusvalía realizada.

No pueden en absoluto aceptarse a este respecto afirmaciones del tenor de la que realiza el TSJ de la Comunidad de Valencia en el sentido de que «...la expropiación forzosa de un inmueble no puede generar un incremento patrimonial susceptible de ser gravado en el IRPF, pues no se produce una alteración patrimonial que ponga de manifiesto una capacidad económica real del sujeto pasivo». O, como afirma el profesor DE MIGUEL, haciéndose eco del pronunciamiento del TSJ, que «En una expropiación no cabe entender que haya una diferencia de valor con ocasión de la transmisión que esté manifestando capacidad económica en el expropiado, dado que "el valor del patrimonio del expropiado antes y después de la actuación expropiatoria ha de ser idéntico y el mismo"» ¹⁶. Admitir que ello es así sería tanto como obligar a exonerar de tributación las plusvalías o incrementos de patrimonio cuando el precio recibido por el vendedor sea equivalente al valor real o de mercado del bien o derecho transmitido, dado que el valor del patrimonio del vendedor antes y después de la venta es idéntico y el mismo.

Es indudable, no obstante, que existe una diferencia relevante entre quien no enajena voluntariamente el bien y se ve forzado a ello por la expropiación y quien sí lo hace de forma completamente voluntaria ¹⁷; pese a que, en relación con el carácter coactivo de la transmisión el TS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, en su Sentencia de 22 diciembre 2006 ¹⁸ haya afirmado expresamente que «Interesa subrayar que la tesis de la no sujeción que preconiza la entidad recurrente, entendiendo que en la expropiación no hay transmisión por no existir voluntariedad del transmitente, no es aceptable.

En ocasiones el expediente expropiatorio consigue un acuerdo con el expropiado, lo que excluye la tesis general sustentada por el recurrente sobre el hecho de que toda expropiación supone una

¹⁵ Artículo 37.1g) Ley 35/2006, de 28 de noviembre, Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de Modificación Parcial de las leyes de los Impuestos de Sociedades, sobre la Renta de no residentes y sobre el Patrimonio. BOE núm.285, de 25 de noviembre de 2006. Rectificación de errores BOE núm. 57, de 7 de marzo 2007.

¹⁶ DE MIGUEL CANUTO, E., «Expropiación...», cit., pág. 52.

¹⁷ En este sentido, para FUERTES LÓPEZ, F. J., «Expropiación...», cit., pág. 84: «...no se han establecido los medios adecuados que permitan establecer un tratamiento diferenciado para las transmisiones voluntarias de las forzosas que son impuestas por causa de expropiación» (...) «Desde el mismo instante en el que hay una imposición de transmitir (de vender) para el propietario (o titular) del bien o derecho no se puede negar la existencia de un problema insito, y esencial, a la propia situación, puesto que la propia limitación de la voluntad del propietario condiciona (puede hacerlo y de hecho lo hace) la proposición económica realizada por el expropiante y la misma valoración que de ese bien o derecho se realice. La obligación de transmitir condiciona el precio (impongo la transmisión, condiciono el precio)», pág. 83. «No parece lógico (ni correcto) que el resto de las normas, las extrañas a la expropiación, ignoren (ni pueden ni deben hacerlo) la causa de la transmisión. No parece razonable que las normas tributarias se hagan sordas al origen, al carácter imperativo de una transmisión», pág. 90. En el mismo sentido, en «De la expropiación...», cit. pág. 2075. También para CARVAJAL GONZÁLEZ, P., y VILLANUEVA GRIÑÁN S., «La expropiación...», cit.: «Cualquier solución que se pretenda para con respecto a la problemática a examen pasa por (...) Partir de la idea de que la expropiación constituye un Instituto jurídico en el que se desapodera coactivamente a los ciudadanos de la titularidad de bienes y/o derechos, desapoderamiento cuyas consecuencias tributarias deberían ser mínimas o inexistentes».

¹⁸ RJ 2006/9316.

transferencia coactiva del dominio. En cualquier caso, y como esa transferencia coactiva está garantizada con un procedimiento riguroso es indudable que se produce "transmisión" lo que sitúa la expropiación en la órbita del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, que es de donde el recurrente pretende sustraer el debate.»

Pese a ello, creo que sería ciertamente necesario, para garantizar la indemnidad del expropiado, que el daño que para el mismo supone el verse obligado a tributar por la plusvalía manifestada por una enajenación forzosa en un momento anterior al que tributaría de haber enajenado con posterioridad el bien o derecho de forma voluntaria, fuera objeto de una adecuada indemnización; cuestión que tiene más que ver con los parámetros a tener en cuenta para la fijación del justiprecio que con la tributación del mismo. Aunque ciertamente pueda resultar difícil cuantificar de forma cierta el importe de dicho daño, también lo es el determinar el valor sentimental del bien o derecho expropiado y, sin embargo, la Ley de Expropiación Forzosa lo determina de forma objetiva a través del premio de afección ¹⁹.

El segundo aspecto que se pone de manifiesto en los argumentos del TSJ de Valencia y en los de quienes defienden la exención o no sujeción de las plusvalías manifestadas con ocasión de la expropiación, es la exigencia, tal y como es entendida por la doctrina administrativa y la jurisprudencia del TC y del TS, de que el justiprecio ha de suponer el equivalente económico del bien o derecho expropiado, de tal suerte que con el mismo se pueda sustituir el bien expropiado por otro semejante. Este segundo aspecto es, a mi juicio, de una mayor complejidad. En el mismo, a su vez cabría distinguir dos cuestiones. La primera sería la relativa al problema de la diferente situación en la que, desde el punto de vista de la tributación, se colocarían quienes reciben directamente como indemnización un bien y quienes reciben su equivalente económico en el justiprecio en forma de dinero y, dentro de estos segundos, entre quienes efectivamente emplean el justiprecio en sustituir el bien expropiado por otro equivalente y quienes deciden emplear el justiprecio en la adquisición de otros bienes. La segunda, relacionada con la misma pero diferente, sería la de la indemnización por el coste fiscal en que puede incurrir quien se ve obligado a adquirir otros bienes para sustituir a los expropiados.

En relación con la primera cuestión, tal y como acertadamente afirma el profesor CAYÓN ²⁰, se trataría de no dar un tratamiento diferente a las ganancias de patrimonio en función de la forma en que se recibe la indemnización. Para los supuestos en los que se recibe un bien en concepto de indemnización, quizás la solución técnicamente adecuada *de lege ferenda* sería, tal y como propone el citado profesor, la del diferimiento del tributo, mediante la «subrogación» del bien recibido en los valores y fechas de adquisición del bien, hasta el momento de la enajenación del bien recibido. Cuando el justiprecio se recibe en dinero, también cabría acudir, siempre *de lege ferenda*, a la técnica del diferimiento, cuando dicho diferimiento fuera objeto de reinversión (a través del establecimiento de una exención por reinversión, por ejemplo); aunque cabría plantearse si dicha reinversión habría de materializarse, para acogerse a la exención de la plusvalía, en bienes de idéntica o análoga naturaleza o, por el contrario, podría materializarse en cualquier otro activo; si, por ejemplo, quien recibe el justiprecio por la expropiación de una explotación agrícola podría acogerse a una exención de la plusvalía puesta de manifiesto con ocasión de la misma mediante la reinversión del justiprecio en

¹⁹ Que «tiene por objeto específico compensar el valor afectivo que, al margen del puramente objetivo, tiene para los propietarios el bien expropiado». STS de 18 de mayo de 2001 (RJ 2001, 6623).

²⁰ CAYÓN GALIARDO, A., «Consecuencias...», cit., pág. 110.

otra explotación económica diferente o en activos financieros. A mi modo de ver, si la reinversión no se materializa en bienes análogos a los expropiados, la situación del sujeto obligado a enajenar se aproximaría bastante a estos efectos a la de quien enajena voluntariamente; lo que reconduciría el problema al aspecto anteriormente tratado: el de la indemnización del coste que la tributación anticipada como consecuencia de la enajenación forzosa provoca al sujeto, indemnización que, evidentemente, no sería necesaria en los casos en que pudiera acogerse a uno u otro diferimiento. Lo mismo cabría decir en relación con aquellos supuestos en los que el expropiado no reinvirtiera el justiprecio. Desde esta perspectiva, una vez que el coste de la tributación anticipada es objeto de indemnización, resultaría indiferente si la falta de reinversión del justiprecio es voluntaria o deriva de la imposibilidad de reinversión en bienes semejantes. En cualquier caso, en tanto la posibilidad de dicho diferimiento no esté recogida realmente en nuestra normativa, parece obligada la indemnización correspondiente a la tributación anticipada.

En relación con la segunda cuestión, la indemnización del coste fiscal derivado de la sustitución de los bienes expropiados, no parecen, a mi modo de ver, atendibles, al menos sin más matices, los argumentos arriba reproducidos del Tribunal Supremo en la STS de 22 de abril de 1981 en el sentido de que no «puede aceptarse el argumento de que el justo precio es aquello que permite adquirir al expropiado un bien equivalente al que perdió lo que no podría realizarse si dicho justo precio se grava con la tercera parte en concepto de Impuesto, argumento inaceptable por incierto, ya que el expropiado recibió el justo precio sin gravarlo con gasto o Impuesto alguno, y en aquel momento pudo adquirir otro bien empleando la misma cuantía recibida». En primer lugar, y en relación con la primera cuestión antes examinada, ningún problema se derivaría a este respecto para el expropiado si la legislación tributaria regulara la posibilidad de diferimiento, pero en tanto no lo haga, el argumento de que «el expropiado recibió el justo precio sin gravarlo con gasto o Impuesto alguno, y en aquel momento pudo adquirir otro bien empleando la misma cuantía recibida» no parece en absoluto razonable. De nuevo habría que tener en cuenta como coste a indemnizar mediante el justiprecio el de la anticipación del tributo por la enajenación forzosa, que habría de tener en cuenta, en función de lo señalado, el derivado de la necesidad de sustituir el importe satisfecho en concepto de tributo por una cantidad equivalente necesaria para materializar dicha sustitución. Dicho coste, parece claro, no es necesariamente el importe resultante de multiplicar la plusvalía gravada por el tipo correspondiente; es decir, no equivale necesariamente a la exención de gravamen de la misma.

En segundo lugar, no parece en absoluto adecuado, tal y como también se ha señalado antes, declarar exenta en todo caso la plusvalía manifestada con ocasión de la expropiación forzosa para permitir al expropiado adquirir un bien equivalente. En primer lugar por la evidente razón, arriba señalada, de que no en todos los casos el expropiado va a realizar dicha adquisición, supuestos en los que el sujeto quedaría plenamente indemnizado simplemente recibiendo el coste derivado de la anticipación del tributo. Se situaría en una situación contraria a la equidad si se exonerara de tributación de la misma manera tanto a quien requiere el importe de la tributación de la plusvalía para materializar la sustitución como a quien no lo requiere porque no la va a materializar.

En tercer lugar, por lo que se refiere estrictamente a la indemnización por el coste fiscal derivado directamente de la adquisición de un bien equivalente, pese a pronunciamientos jurisprudenciales como el de la STS de 20 de noviembre de 2003:

«En el segundo y último de los motivos de casación, y al amparo también de lo dispuesto en la letra d) del artículo 88.1 de la vigente Ley de la Jurisdicción, se denuncia la infracción de los mismos artículos 1 y 43 de la Ley de Expropiación Forzosa y de la jurisprudencia recaída al respecto en cuanto a la necesidad de incluir la indemnización destinada a compensar los costes fiscales evaluada por el recurrente en un 15% del total de la valoración.

Tampoco los preceptos invocados por los recurrentes son suficientes para enervar los pronunciamientos de la Sala de instancia en este aspecto y fundados en una correcta aplicación de lo dispuesto en el artículo 36.1 de la Ley de Expropiación Forzosa, conforme al cual ha de abonarse el valor sustitutivo en dinero del bien expropiado sin que dentro del valor de los bienes quepa incluir una indemnización por unos gastos fiscales que dependen, para ser realidad, de una serie de hipótesis que no tienen su causa sino en la libre voluntad de los recurrentes olvidando, además, los mismos que esos daños deberían ser ciertos, reales y actuales, y en ningún caso hipotéticos y aleatorios, para dar lugar a una indemnización que puede ser sometida a la decisión del Jurado de Expropiación y a su posterior control por los órganos jurisdiccionales. Con base en lo dispuesto en los artículos 1 y 43 de la Ley de Expropiación Forzosa, que los recurrentes improcedentemente denuncian como infringidos, no procede incluir ninguna indemnización por esa compensación de gastos fiscales, sea cual fuere el tipo impositivo de referencia sobre el que se pretenda calcular, pues ello supondría una vulneración de lo dispuesto en el artículo 36 de la Ley de Expropiación Forzosa, como así lo ha entendido el juzgador de instancia».

Parece evidente que, si el justiprecio ha de servir para mantener el equilibrio patrimonial del expropiado, de modo que no represente ni un enriquecimiento injusto ni una merma injustificada de su patrimonio, tal y como afirma el mismo TC en STC de 19 de diciembre de 1986: «...la garantía constitucional de la correspondiente indemnización concede el derecho a percibir la contraprestación económica que corresponda al valor de los bienes y derechos expropiados, cualquiera que sea este, pues lo que garantiza la Constitución es el razonable equilibrio entre el daño expropiatorio y su indemnización», entonces debe arbitrarse un mecanismo legal que permita que los costes fiscales en los que se incurre directamente al adquirir el bien que sustituye al expropiado; aunque no sean «ciertos, reales y actuales» en el momento de la expropiación y, ciertamente, dependan de (no es cierto, como señala el TS, que tengan, estrictamente hablando, «su causa en») «la libre voluntad» del expropiado; una vez que dejan de ser «hipotéticos y aleatorios» y se concretan efectivamente en un importe cierto y real, deberían, por imperativo constitucional, ser objeto de indemnización. Algo que ha sido reconocido, aunque ciertamente de forma limitada en su alcance en algún pronunciamiento del mismo TS en lo referente a las «tasas por licencias y arbitrios municipales» y «pago de licencias e impuestos»²¹.

En cualquier caso, la perspectiva general que parece adecuada²² para este problema parece ser más bien la de calcular e indemnizar el coste fiscal de la expropiación, que no es sin más la cantidad gravada en concepto de tributo con ocasión de la misma, e incluirla en el cálculo del justiprecio, con objeto de dejar realmente indemne al expropiado; más que la de una pretendida exoneración del gravamen que, hoy por hoy no está permitida por la norma fiscal y que puede, a mi modo de ver, conducir a generar más desigualdades que las que pretende resolver.

²¹ SSTs de 5 de diciembre de 1980, de 2 de marzo de 1981, de 27 de mayo de 1988 y de 28 de enero de 1977, todas ellas citadas por CAYÓN, *op. cit.*, pág. 112.

²² Como parece apuntar también el profesor CAYÓN, *op. cit.* pág. 112.

III. EXPROPIACIÓN FORZOSA E IMPOSICIÓN INDIRECTA

1. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

Sobre si la adquisición de bienes por vía de expropiación forzosa constituye o no el hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas a que se refiere el artículo 7 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre ²³, se ha pronunciado el TS en numerosas sentencias como la reciente de 5 de marzo de 2008 ²⁴:

«La cuestión esencial que ha de resolverse consiste en determinar si la adquisición de bienes por vía de expropiación forzosa constituye o no el hecho imponible a que se refiere el artículo 7 del Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, vigente en el momento de los actos impugnados (en la actualidad art. 7 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre).

Dicho precepto establecía, en su apartado 1 A) que son transmisiones patrimoniales sujetas: A) Las onerosas por actos *inter vivos* de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas, señalando en el apartado 2 una serie de supuestos específicos de transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del Impuesto, entre los que no figura las adquisiciones por razón de expropiación forzosa, por lo que todo el debate queda centrado en la interpretación del artículo 7.1 A).

Basta la lectura al precepto para advertir que el elemento configurador principal del hecho consiste en una "transmisión", en torno a la cual giran el resto de los elementos que la cualifican; así la transmisión debe ser "onerosa", por "actos inter vivos" y tener por objeto "bienes y derechos de contenido patrimonial".

En principio, estos elementos concurren en las expropiaciones pues la transmisión por título de expropiación en nada se diferencia de una compra-venta.

La sentencia de la Sala 1.^a de 9 de mayo de 1997 recuerda que "la expropiación, ciertamente no puede ser calificada como una compraventa, pero, como destaca la doctrina ius-civilista, ello no obsta para que, a falta de normas específicas, deba aplicarse por analogía la normativa *de la* misma, tanto más cuanto el Código Civil es derecho supletorio general, como dispone su artículo 4.3. Así, si falta la ocupación de la cosa por la Administración, falta el último paso de la transmisión expropiatoria y, como si del modo se tratara en la transmisión de la propiedad por compraventa no se ha producido la pérdida del dominio por el expropiado, ni la adquisición por la Administración".

Por tanto, el levantamiento del acta de ocupación implica *ope legis* la transmisión de la propiedad de las fincas o derechos expropiados a favor del beneficiario de la actuación expropiatoria. A

²³ NFL000049.

²⁴ JUR 2008\170349.

este respecto, el artículo 224.1 del Texto Refundido de la Ley del Suelo de 1992, que permanece en vigor, declara textualmente que "finalizado el expediente expropiatorio, y una vez levantada el acta o actas de ocupación con los requisitos previstos en la legislación general de expropiación forzosa, se entenderá que la Administración ha adquirido, libre de cargas, la finca o fincas comprendidas en el expediente". En el mismo sentido, el artículo 220.1 del Reglamento de Gestión Urbanística.

De este modo, el acta u actas de ocupación se configuran como piezas claves para la adquisición del dominio por parte de la Administración, constituyendo una especificación del principio general sancionado por los artículos 8, 52.4.º y 53 de la Ley de Expropiación Forzosa y 52 de su Reglamento».

En cuanto a la procedencia, una vez considerada sujeta la transmisión, de aplicar la exención prevista en el artículo 49 de la Ley de Expropiación Forzosa, para el TS:

«Resulta evidente, desde luego, la inaplicabilidad del artículo 49 de la ley de Expropiación forzosa, en cuanto se refiere al pago del precio que es percibido por el expropiado, no gravándose en este caso el citado precio, sino, como se ha dicho, la adquisición del bien objeto de expropiación por el beneficiario de esta» (...) «ni el Texto Refundido de 1980 ni el vigente de 1993, contemplan exenciones objetivas en relación con la expropiación, por lo que si el beneficiario es un particular queda sujeta al Impuesto de Transmisiones y no exenta la adquisición, salvo que el sujeto expropiado sea un empresario o profesional y la finca expropiada esté afecta a su actividad, al considerarse en el IVA como una entrega de bienes (art. 8.Dos 3 de la vigente Ley 37/1992, de 28 de diciembre, que establece que también se considerarán entregas de bienes "las transmisiones de bienes en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional, incluida la expropiación forzosa")» .

Este mismo argumento de que es exclusivamente el pago del precio el que está exento en virtud de lo dispuesto en el artículo 49 de la Ley de Expropiación Forzosa, es recogido por el TSJ de Cataluña en su Sentencia núm. 18/2005 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 4.ª), de 13 de enero:

«Las disposiciones legales anteriores vienen a significar que la exención hace referencia, en exclusiva, al pago del precio que ha de recibir la persona o sujeto expropiado, que pierde la titularidad de la propiedad del bien sobre el que recae la acción expropiatoria y percibe el justiprecio, en compensación económica o indemnización del valor de los bienes expropiados, al tratarse de compensar la pérdida de su libre disponibilidad como titular de la cosa, tanto sea por razones de utilidad pública o interés social.

Lo que no puede admitirse es que quien se beneficia de la expropiación forzosa, en este caso el beneficiario es una sociedad mercantil de Derecho Privado, se le exima el pago de toda figura tributaria como consecuencia de la transmisión del bien inmueble que se opera en su exclusivo beneficio, con el fin de lucrarse posteriormente cuando lo dedique a la actividad que constituyó inicialmente el objeto de la expropiación forzosa.

En el escrito de demanda también se pretende la aplicación de la exención contenida en el artículo 45.1 b) 4 de la Ley del ITP y AJD. Este artículo dice que estarán exentas "las entregas de dinero que constituyan el precio de bienes o se verifiquen en pago de servicios personales, de créditos o indemnizaciones".

En modo alguno puede admitirse tal razonamiento jurídico, por cuanto las adquisiciones gravadas son las que tienen causa onerosa. Y en este tipo de negocios jurídicos tiene lugar dos transmisiones (o adquisiciones). De manera que el transmitente del bien o derecho es, al propio tiempo, adquirente del precio, rentas, interés, etc. Que satisface el otro contratante. La Ley sin embargo, considera sujeta únicamente una de las adquisiciones y, así, somete a gravamen la adquisición de la cosa, pero no la entrega del precio.

En la expropiación forzosa ya que la única posible adquisición gravada es la del bien expropiado y no la del justiprecio, el sujeto pasivo será el adquirente del bien [artículo 8 a)], esto es, el expropiante o, en su caso, el beneficiario».

Así, como en pronunciamientos del propio TEAC, como la Resolución (Vocalía 4.^a), de 12 marzo de 1998 (NFJ014360):

«el citado precepto está referido exclusivamente al pago del precio que ha de recibir la persona o entidad expropiada como compensación o indemnización del valor de los bienes de que se ve privado por razones de utilidad pública o interés social, pero en modo alguno alude a la adquisición operada a favor del expropiante o beneficiario que, desde el punto de vista fiscal, tendrá el régimen propio que le corresponda, en atención a las circunstancias subjetivas que concurran en aquellos, siendo evidente, por lo que afecta al presente caso, que la entidad beneficiaria de la expropiación y hoy reclamante no goza de exención subjetiva alguna en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados al que, como más arriba se expuso, queda sujeta la adquisición aquí contemplada».

Ahora bien, si esto fuera realmente así, si el pago del precio estuviera realmente exento del pago del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, cabe preguntarse qué sucede entonces en los supuestos en los que el pago del justiprecio no se realiza en dinero, sino mediante una entrega de bienes sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas. De forma congruente con el argumento expuesto, el TS tuvo ocasión de pronunciarse sobre la cuestión en su STS de 24 de marzo de 1980, previa al vigente texto refundido del impuesto:

«es preciso analizar el acto sujeto al impuesto liquidado, que no es una permuta como se sostiene por la Administración tributaria, sino una expropiación en que a tenor de lo dispuesto en el artículo 100 de la Ley de Régimen del Suelo y Ordenación Urbana de 12 de mayo de 1956, el pago del justiprecio en las expropiaciones podrá verificarse en efectivo o de acuerdo con el expropiado por permuta con otras parcelas del beneficiario de la expropiación y dada la naturaleza expropiatoria de la adjudicación de parcelas consignada en la escritura pública liquidada resulta aplicable el artículo 49 de la ley de Expropiación Forzosa de 16 de diciembre de 1954 que declara exento el pago del justiprecio de toda clase de impuestos, por lo que al asumir el Ayuntamiento la obligación de pago del justiprecio, en parcelas, tiene la obligación de que la adjudicación de las mismas no resulta gravada con ningún impuesto, motivando tal obligación un interés directo y personal derivado de la especial naturaleza del acto expropiatorio.(...)»

CONSIDERANDO: Que la exención solicitada en su día por el Ayuntamiento está reconocida en los artículos 65 número 33 y 101 número 1 del texto refundido del Impuesto de Transmisiones

Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de 6 de abril de 1967, cuestión que dada la naturaleza expropiatoria del acto realizado por dicha Corporación Municipal es independiente de la forma de realizar el pago del justiprecio, conforme a lo permitido por el artículo 100 ya citado de la Ley de Régimen del Suelo, por lo que es clara la procedencia de la exención.

Por lo tanto, salvo que, como se ha defendido arriba, se entienda derogado lo dispuesto en el artículo 49.1 de la Ley de Expropiación Forzosa por lo establecido por la disposición transitoria 2.^a del Real Decreto Legislativo 3050/1980, Texto refundido de la Ley del ITPO, AJD y OS, habría que entender exenta del pago del impuesto la adquisición de un bien gravado por el mismo cuando se adquiere a título de justiprecio. No pueden, en función de ello, aceptarse razonamientos como los del TSJ de Cataluña o el TEAC, posteriores a dicha disposición del nuevo texto refundido, que toman como punto de partida la interpretación de una exención que ya ha sido derogada y que llevarían, de forma congruente con la misma, a defender erróneamente su vigencia para las adquisiciones de bienes en concepto de justiprecio.

A este respecto, de forma a mi juicio más matizada, la DGT en su Resolución núm. 2378/2007 de 7 de noviembre ²⁵, afirma que «La exención prevista en el artículo 49 de la Ley de Expropiación Forzosa se refiere únicamente a los impuestos que pudieran gravar el pago del precio. Las entregas de dinero que constituyan el precio de la expropiación estarán exentas del ITP y AJD.»

Por último, por lo que se refiere a la exención subjetiva prevista en el artículo 45.I A a) del Real Decreto Legislativo 1/1993, de especial importancia en materia de expropiación forzosa en los muy numerosos supuestos en los que la administración expropiante es una entidad local, cabe hacer referencia a sendas Sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Asturias: la núm.1624/2005, de 28 de octubre, y la núm.1544/2005, de 13 de octubre. En las mismas se planteaba la aplicación de lo dispuesto en el artículo 146.1 de la Ley 41/1964 ²⁶, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario, que establece el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en sustitución de los anteriores Impuestos de Derechos Reales, sobre Transmisiones de Bienes y de determinados conceptos del Impuesto del Timbre, que dispuso que: «Estarán exentas: 1º. Las transmisiones patrimoniales inter vivos en las que la obligación de satisfacer el Impuesto recaiga sobre: g) Los Ayuntamientos, Diputaciones, Cabildos Insulares, Entidades Locales Menores, Agrupaciones y Mancomunidades. Y, si para la realización de los servicios de competencia local, la entidad les hubiere dotado de personalidad jurídica propia la exención se aplicará previo reconocimiento del Ministerio de Hacienda e informe del Delegado de Gobernación», que pasó al Texto Refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre Sucesiones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Decreto 1018/1967 ²⁷, de 6 de abril, concretamente en su artículo 65.1.1 g) con la misma redacción. Pero dicha redacción fue modificada por los artículos 37.1A a) de la Ley 32/1980 ²⁸ y 48.1 A a) del Real Decreto Legislativo 3050/1980 ²⁹, reduciendo las exenciones subjetivas —entre otros casos— «al Estado y las Adminis-

²⁵ NFC027841.

²⁶ NFL002577.

²⁷ NFL000114.

²⁸ NFL000536.

²⁹ NFL000047.

traciones Públicas Territoriales e Institucionales y sus establecimientos de beneficencia, cultura, Seguridad Social, docentes o de fines científicos». Por ello, el TSJ de Asturias considera que ha desaparecido la exención respecto de las formas privadas de ejercicio de los servicios públicos municipales a que tenían derecho las Corporaciones Locales. En este mismo sentido, el vigente artículo 45 I. a) del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre ³⁰, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD que establece en su apartado a) que: «Gozarán de exención subjetiva el Estado y las Administraciones Públicas Territoriales e Institucionales y sus establecimientos de beneficencia, cultura, Seguridad Social, docentes o de fines científicos».

Ahora bien, por lo que se refiere específicamente al Ayuntamiento de Madrid, y tal como tuvo ocasión de declarar el TS en su Sentencia de la Sala tercera, de 12 de noviembre de 1998 ³¹, a las Sociedades creadas por el mismo les fue de aplicación lo dispuesto en el artículo 50 del Decreto 1674/1963 ³² por el que se aprueba el texto articulado de la Ley Especial de Madrid que establece un régimen especial para el Municipio de Madrid, conforme a lo autorizado por el artículo 175 de la LRL (TR de 24 de junio de 1955 ³³), que considera a las entidades Municipales, excepto las de economía mixta como «órganos técnicos jurídicos de gestión del Ayuntamiento» disponiendo les sean aplicables los beneficios reconocidos a este por las Leyes y especialmente las exenciones y bonificaciones fiscales, prelación de créditos y demás que corresponden a la Corporación Municipal. Así pues, este tipo de Sociedades ha gozado de la exención del impuesto no como tal Sociedad sino como órganos del Ayuntamiento de Madrid y como sociedades íntegramente de capital municipal. Ahora bien, dicha exención ha sido derogada finalmente por la Ley 22/2006, de 4 de julio, de Capitalidad y de Régimen Especial de Madrid, en su «Disposición derogatoria única. Derogación normativa»: «Quedan sin efecto los artículos del Texto articulado de la Ley especial para el Municipio de Madrid, aprobado por Decreto 1674/1963, de 11 de julio, no derogados expresamente por disposiciones anteriores a la presente Ley».

2. El Impuesto sobre el Valor Añadido.

El que la expropiación forzosa puede ser constitutiva de una entrega de bienes sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, está fuera de cuestión, tal y como dispone el artículo 8 de la Ley 37/1992, de 28 diciembre: «Uno. Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.

A estos efectos, tendrán la condición de bienes corporales el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y demás modalidades de energía.

Dos. También se considerarán entregas de bienes: (...)

3.º Las transmisiones de bienes en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional, incluida la expropiación forzosa».

³⁰ NFL000049.

³¹ RJ 1998\8394.

³² RCL 1963\1394.

³³ NFL002445.

De igual modo, la Directiva 1977/388/CEE, de 17 de mayo de 1997 establecía en su artículo 5.4 a) que «tendrán igualmente la consideración de entregas de bienes, en el sentido del apartado 1: a) la transmisión, con indemnización, de la propiedad de bienes en virtud de la expropiación llevada a cabo por la autoridad pública o en su nombre o en las condiciones previstas por la Ley...»³⁴.

No se plantea tampoco, en relación con este impuesto, la posibilidad de calificar una entrega de bienes en concepto de justiprecio sujeta al IVA, como exenta en virtud del artículo 49 de la Ley de Expropiación Forzosa. Así, en la doctrina administrativa, en la reciente Resolución núm. V0095/2008 de 18 de enero³⁵ (por todas), de la DGT se afirma que: «Respecto de la expropiación de un inmueble, el artículo 8 define el concepto de entrega de bienes a efectos de este Impuesto, señalando en su apartado Dos, número 3.º, que también se considerarán entregas de bienes, entre otras, las transmisiones de bienes en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional, incluida la expropiación forzosa.

Por consiguiente, de acuerdo con los artículos 4 y 8 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, la entrega mediante expropiación forzosa de un inmueble está sujeta al citado tributo, siempre que se realice por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial, o bien forme parte de su patrimonio empresarial. Si se realiza por un particular que no tiene la consideración de empresario o particular, la entrega del inmueble no está sujeta.

En los casos en que esté sujeta, habrá que determinar la posibilidad de aplicar alguna de las exenciones recogidas en el artículo 20 de la Ley para bienes inmuebles, el cual establece en su apartado Uno, puntos 20.º y 22.º, que estarán exentas:

20.º Las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público (...).

22.º Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación (...).

Por tanto, la transmisión de un inmueble por un empresario o profesional, en virtud de un expediente de expropiación forzosa, es una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido y el adquirente de los mismos deberá soportar la repercusión, salvo que resulte de aplicación alguna de las exenciones previstas en el artículo 20, en cuyo caso el cedente de los bienes no habrá de repercutir dicho tributo con ocasión de la percepción del justiprecio».

En relación con el devengo del impuesto se plantea la cuestión del momento en que cabe entenderse producida, en la expropiación forzosa, la puesta a disposición del adquirente de los bienes

³⁴ Dicha referencia a la expropiación forzosa ha desaparecido de la vigente Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre.

³⁵ NFC028451.

expropiados conforme a la legislación que regula la misma; la doctrina administrativa entiende que ese momento es el de la ocupación de la finca por vía administrativa³⁶, con independencia de la fecha de su publicación en el BOE³⁷. No obstante, aplicando la regla general, si el pago del justiprecio se produce en un momento anterior, de forma total o parcial, se producirá el devengo anticipado por los importes satisfechos. En la Resolución de la DGT núm. 590/2002 de la SG Impuestos sobre el Consumo de 15 de marzo de 2002 (NFC016535), en sentido inverso, se considera que la ocupación de la finca por vía administrativa constituye el pago anticipado a la entrega, que se produciría con el otorgamiento de la escritura pública que documenta dicha transmisión, de una parcela en concepto de justiprecio. Con ello, no solo la entrega anticipada del precio supone el devengo anticipado de la entrega del bien, sino que la entrega del bien implica el devengo anticipado del pago del precio cuando este es la entrega de un bien.

Este (circular) criterio administrativo, implica una dificultad añadida de determinación de la base imponible del impuesto, en supuestos como el planteado en la Resolución de la DGT núm. 2053/2005, SG de Impuestos sobre el Consumo, de 13 de octubre de 2005 (NFC030789)³⁸. La consultante, una sociedad mercantil íntegramente participada por una ayuntamiento y cuyo objeto social era realizar toda clase de actuaciones relacionadas con la gestión del suelo, llevó a cabo la expropiación de dos fincas que eran propiedad de dos entidades mercantiles pactando el abono del justiprecio a través de la entrega de derechos de aprovechamiento correspondientes a uso residencial. Con posterioridad se procede a la entrega de las parcelas edificables en las que se han materializado tales derechos. Considerada la transmisión de derechos de aprovechamiento una entrega de bienes (terrenos) a efectos del IVA, por cuanto dicha operación implica la transmisión del poder de disposición sobre determinados inmuebles que antes de ser cedidos eran propiedad de otras personas o entidades distintas del cesionario y aplicándose el referido criterio de que en las operaciones de permuta inmobiliarias como la descrita, esto es, de derechos de aprovechamiento por parcelas de uso residencial; la entrega inicial de tales derechos supone tanto el devengo del Impuesto correspondiente a dicha entrega (sujeta y no exenta como se ha dicho) como el devengo por la entrega de las parcelas a urbanizar, considerándose la entrega de aquellos como pago anticipado a la entrega de las parcelas que se producirá en el futuro, una vez la urbanización de estas haya concluido. Se plantea entonces el problema de la determinación de la base imponible del impuesto. De acuerdo con el artículo 80.seis de la Ley 37/1992, de 28 diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido «si el importe de la contraprestación no resultara conocido en el momento del devengo del Impuesto, el sujeto pasivo deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación cuando dicho importe fuera conocido». La solución que dio la DGT fue la siguiente:

«De acuerdo con este precepto, el valor de mercado de las parcelas que la consultante entregaría en el futuro se hubo de determinar provisionalmente en el momento de recibir los terrenos expropiados aplicando criterios fundados para esa determinación, sin perjuicio de rectificar la base imponible si el valor de mercado correspondiente a los citadas parcelas fuese diferente en el momento de la entrega material de las mismas, que es cuando se produce el correspondiente hecho imponi-

³⁶ Resolución de la DGT núm. 590/2002. SG Impuestos sobre el Consumo 15 de marzo de 2002 (NFC016535).

³⁷ Resolución Tribunal Económico-Administrativo Central núm. 10933/1992 (Vocalía 6), de 23 de marzo.

³⁸ En el mismo sentido, las Resoluciones núm. V2465/2006, de 12 diciembre (NFC024212) y núm. 2470/2006 de la misma fecha (NFC024217).

ble a efectos del Impuesto. La base imponible de las operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido debe referirse al momento en que se produce el hecho imponible. En la entrega de las parcelas a que se refiere la consulta, el hecho imponible entrega de bienes se produce en el momento de su puesta a disposición de los adquirentes que va a tener lugar próximamente y a ese momento debe referirse la base imponible, o lo que es igual, en este caso, el valor de mercado de tales bienes. En el momento de la entrega de los terrenos expropiados solo se produjo un pago anticipado de las entregas de las parcelas por lo que en ese momento solo pudo realizarse determinación provisional de la base imponible. Por consiguiente, la base imponible solo podrá determinarse con carácter definitivo en el momento de producirse la entrega material de las parcelas que es la que se va a efectuar en este momento, corrigiéndose la base imponible inicialmente calculada en la diferencia entre la valoración de las parcelas efectuada el 13 de noviembre de 2001 y la que corresponda en la fecha de elevación a escritura pública de la entrega material de las mismas.

A estos efectos, la entidad consultante deberá expedir una factura rectificativa por cada una de las dos entregas donde se consigne la base imponible definitiva y se repercuta a los cesionarios el Impuesto correspondiente a la rectificación de la base. Dicha factura habrá de expedirse en los términos del artículo 13 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre (BOE del 29) que establece lo siguiente: "artículo 13. Facturas o documentos sustitutivos rectificativos. 1. Deberá expedirse una factura o documento sustitutivo rectificativo en los casos en que la factura o documento sustitutivo original no cumpla alguno de los requisitos que se establecen en los artículos 6 ó 7"».

Con ello parece que, para la DGT, el devengo, cuando es anticipado, no constituye realmente el momento de realización del hecho imponible; que parece sería el de la entrega «material» de los bienes, puesto que la transmisión de los derechos de aprovechamiento que, según la propia DGT constituye transmisión del poder de disposición sobre los bienes inmuebles, al parecer, no constituiría una entrega «material»; la misma solo se produciría en el momento de la fecha de elevación a escritura pública de la transmisión de las parcelas en que se materializan. La realización del hecho imponible parece escindirse en dos momentos distintos: uno, el anticipado por el pago del precio, y, otro, el de la entrega material, al que la DGT considera que hay que referir el importe de la base imponible. Con ello se incluye, a mi modo de ver de forma completamente incorrecta, en la base imponible el importe de la revalorización experimentada por los terrenos desde el momento del devengo, que no es otro que el momento en que los bienes fueron expropiados provocando el devengo anticipado del IVA correspondiente a la entrega de los derechos de aprovechamiento, hasta el momento en que se eleva a escritura pública la entrega de las parcelas en que estos se concretan.

Un supuesto que se plantea frecuentemente en relación con el IVA con ocasión de las expropiaciones es el de la aplicación de la exención prevista en el artículo 20, apartado uno, número 20.º de la Ley 37/1992, que establece que estarán exentas del Impuesto las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público. Así, por ejemplo, las transmisiones por expropiación forzosa de terrenos urbanos que van a ser destinados por el adquirente a superficies viales de uso público, como unos terrenos destinados a la construcción

de una autopista, son operaciones sujetas pero exentas del IVA, por lo que el cedente de los inmuebles no habrá de repercutir dicho tributo con ocasión de la percepción del justiprecio recibido a cambio de la transmisión ³⁹.

El problema que, automáticamente, esta exención plantea al expropiado es que la misma ocasiona que las entregas de los bienes expropiados no se encuentren entre las operaciones que, conforme a lo dispuesto en el artículo 94 de la Ley del IVA, originan el derecho a la deducción del Impuesto soportado por el sujeto pasivo que las realiza, por lo que debe plantearse en qué medida pueden afectar al porcentaje de deducción del mencionado sujeto pasivo. A dicho problema la DGT le ha dado una curiosa solución:

«2. El artículo 104 de la Ley del Impuesto regula la "prorrata general" en los siguientes términos: "Artículo 104. La prorrata general. Uno. En los casos de aplicación de la regla de prorrata general, solo será deducible el Impuesto soportado en cada período de liquidación en el porcentaje que represente el montante de las operaciones que originan derecho a la deducción respecto del total de las realizadas por el sujeto pasivo en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional".

(...) Para el cálculo del importe a incluir en la prorrata, deben tenerse en cuenta las normas que establece el artículo 79, apartado tres de la Ley, para determinar la base imponible de las entregas efectuadas sin contraprestación, que establece lo siguiente: "Tres. En los supuestos de autoconsumo y de transferencia de bienes, comprendidos en el artículo 9, números 1.º y 3.º de esta Ley, serán de aplicación las siguientes reglas para la determinación de la base imponible: (...)

3.ª No obstante, si el valor de los bienes entregados hubiese experimentado alteraciones como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, envilecimiento, revalorización o cualquier otra causa, se considerará como base imponible el valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega".

En las citadas cesiones debe aplicarse lo indicado en la citada regla 3.ª, por cuanto se trata de bienes que tienen ya establecido previamente su destino (viales y jardines públicos), por lo que cabe entender que tales bienes han sufrido un envilecimiento a efectos del tráfico y que por tanto su valor en el momento de la cesión es inexistente.

3. De acuerdo con lo expuesto, en el supuesto de la entidad consultante debiera tener en cuenta para la determinación del porcentaje de prorrata aplicable la cesión por expropiación de un terreno de su propiedad que se dedicará a viales y jardines el importe a incluir en el denominador de la prorrata como consecuencia de dicha cesión obligatoria de terrenos destinados exclusivamente a viales y jardines públicos debería ser igual a cero» ⁴⁰.

No deja de resultar llamativo que se pague un justiprecio por unos terrenos cuyo «valor en el momento de la cesión es inexistente».

³⁹ Resolución de la DGT núm. 1943/2001, SG de Impuestos sobre el Consumo, de 31 de octubre de 2001 (NFC030790).

⁴⁰ Resolución de la DGT núm. V1084/2006, SG de Impuestos sobre el Consumo, de 9 de junio de 2006 (NFC022765).

Una interesante doctrina administrativa se ha generado en relación con la sujeción de la expropiación de los derechos del arrendatario junto con el inmueble objeto de expropiación. El criterio original de la DGT fue la consideración de la misma como una prestación de servicios por parte del arrendatario sujeta al IVA, en la Resolución núm. 1569/2000, de 19 de septiembre de 2000 (NFC011662):

«1. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado del 29), estarán sujetas al citado tributo las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

El apartado dos del citado artículo 4 dispone que se entenderán, en todo caso, realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

(...) b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.

2. El artículo 11, apartado uno de la Ley 37/92 declara que, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con dicha Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.

3. En consecuencia, la transmisión que la Sociedad consultante realice de sus derechos de arrendataria del inmueble en donde desarrolla un negocio de cafetería es una prestación de servicios sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, tanto si se efectúa mediante un acuerdo al efecto con el arrendatario, como si se realiza en virtud de un expediente de expropiación forzosa».

Sin embargo, el criterio actual de la DGT ha cambiado, inspirado por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas; considerando dichas prestaciones de servicios como no sujetas, al considerar que el arrendatario expropiado no efectúa a favor del órgano que expropia ninguna prestación que suponga un consumo para este. Así, en la Resolución de la DGT núm. V2436/2005, SG de Impuestos sobre el Consumo de 29 de noviembre de 2005 (NFC021574):

«El artículo 11, apartado uno de la Ley 37/1992 declara que, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con dicha Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes. De acuerdo con lo expuesto, con carácter general debe considerarse que la rescisión de un contrato de arrendamiento de un bien inmueble afecto al ejercicio de una actividad empresarial o profesional constituye una renuncia a sus derechos por parte del arrendatario que tiene la consideración de una prestación de servicios sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando este tiene la consideración de empresario o profesional a efectos de dicho Impuesto.

2. El artículo 78, apartado tres, número 1.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que no se incluirán en la base imponible "las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones, distintas de las contempladas en el apartado anterior que, por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto".

Respecto a la posible existencia o no de determinadas entregas de bienes y/o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en el supuesto de hecho a que se refiere el escrito de consulta, resultan de interés los criterios fijados por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en sus sentencias de 29 de febrero de 1996, asunto C-215/94, y de 18 de diciembre de 1997, asunto C-384/95. En la sentencia de 29 de febrero de 1996, asunto C-215/94 (en lo sucesivo, "sentencia Mohr"), el Tribunal de Justicia se pronunció sobre la cuestión de si, a efectos de la Sexta Directiva, constituye una prestación de servicios el compromiso de abandonar la producción lechera que asume un agricultor en el marco de un Reglamento comunitario que establece una indemnización por el abandono definitivo de la producción lechera. El Tribunal de Justicia respondió negativamente a esta cuestión, al declarar que el Impuesto sobre el Valor Añadido es un impuesto general sobre el consumo de bienes y servicios y que, en un caso como el que se le había sometido, no se daba ningún consumo en el sentido del sistema comunitario del Impuesto sobre el Valor Añadido. Consideró el Tribunal de Justicia que, al indemnizar a los agricultores que se comprometen a abandonar su producción lechera, la Comunidad no adquiere bienes ni servicios en provecho propio, sino que actúa en el interés general de promover el adecuado funcionamiento del mercado lechero comunitario. En estas circunstancias, el compromiso del agricultor de abandonar la producción lechera no ofrece a la Comunidad ni a las autoridades nacionales competentes ninguna ventaja que pueda permitir considerarlas consumidores de un servicio y no constituye, por consiguiente, una prestación de servicios en el sentido del apartado 1 del artículo 6 de la Sexta Directiva. En la sentencia de 18 de diciembre de 1997, asunto C-384/95 (en lo sucesivo, "sentencia Landboden"), el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas señaló que, en contra de determinadas interpretaciones del citado razonamiento seguido por el Tribunal en la "sentencia Mohr", «tal razonamiento no excluye que un pago realizado por una autoridad pública en interés general pueda constituir la contrapartida de una prestación de servicios a efectos de la Sexta Directiva y tampoco supone que el concepto de prestación de servicios dependa del destino que dé al servicio el que paga por él. Únicamente debe tenerse en cuenta, para quedar sujeto al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, la naturaleza del compromiso asumido y este compromiso debe suponer un consumo" (punto 20 de la sentencia). Continúa el Tribunal su razonamiento en los puntos 21 y 22 de la "sentencia Landboden", en los siguientes términos: "Por consiguiente, para determinar si una prestación de servicios está comprendida en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva, procede examinar la transacción a la luz de los objetivos y de las características del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido". En el análisis del contenido de esta sentencia, son esclarecedoras las conclusiones del Abogado General, presentadas el 25 de septiembre de 1997, cuyos apartados 23 y 24 señalan lo siguiente: "23. Así, si una autoridad pública adquiere terrenos con el fin de construir una autopista pero, finalmente, no los utiliza para nada, existe no obstante una entrega de bienes. Además, el hecho de que la compra se efectúe en aras del interés público que constituye una acertada política de transportes no excluye dicha adquisición del ámbito del IVA. Como ya se ha indicado, en el ejemplo del Gobierno alemán relativo a una compra de bienes por la Comisión o por un organismo de intervención existe, sin duda, una

entrega de bienes. 24. Sin embargo, en lo que respecta a los servicios la situación es más compleja. En la Directiva, los servicios se definen de modo residual como 'todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes'. La adquisición de un servicio es más difícil de comprobar que la adquisición de bienes. Cualquier pago, excepto tal vez una donación, estará supeditado a condiciones que, 'LATU sensu', se podrán calificar como un servicio". En el supuesto objeto de consulta, el importe del justiprecio comprende la indemnización por extinción del derecho de arrendamiento, por afectación de las cosechas pendientes y de las instalaciones e infraestructuras dedicadas a la actividad, por traslado de dicha actividad y por reinstalación. El importe de estas indemnizaciones no constituye contraprestación por ninguna operación sujeta al Impuesto efectuada por el consultante a favor del órgano que lleva a cabo la expropiación y, por tanto, el referido consultante no debe repercutir cuota alguna en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido con ocasión del cobro del citado justiprecio. La razón es que el consultante no efectúa a favor del órgano que expropia ninguna prestación que suponga un consumo para este»⁴¹.

A la misma conclusión ha llegado el TEAC en Resolución de la vocalía 5.^a, de 10 marzo de 2004 (NFJ017001), pero sin hacer referencia a la jurisprudencia comunitaria, basándose en la propia regulación contenida en la Ley de Expropiación Forzosa:

«Desde luego y por lo que se refiere a esta operación que se somete a gravamen es necesario tener en cuenta que, según resulta de los antecedentes, no existe en este caso por parte del contribuyente una entrega forzosa a favor del Ayuntamiento de bienes sobre los que aquel tuviera un derecho distinto del que había nacido del derecho de arrendamiento y que permitiera calificarla de entrega de bienes. Sin embargo, dentro de la clasificación que la Ley del Impuesto establece en relación con las operaciones gravadas entre entregas de bienes y prestaciones de servicios, la aquí considerada podría tener cabida en el artículo 11 que define las prestaciones de servicios y cuyo apartado Dos. 3.º se refiere a "las cesiones de uso o disfrute de bienes"; y en este sentido, el acuerdo de liquidación hace alguna referencia a una "transmisión de derechos arrendaticios" al referirse a esta operación. Ahora bien, la Ley de Expropiación Forzosa, de aplicación supletoria en materia de urbanismo, no permite aceptar estas pretendidas calificaciones de la operación como renuncia de derechos o transmisión de derechos, sino como un supuesto de extinción del derecho de arrendamiento cuando lo que se expropia es la propiedad de la finca cuyo uso constituye el objeto de aquel.

⁴¹ En el mismo sentido, las resoluciones de la DGT núm. V2433/2005, SG de Impuestos sobre el Consumo de 29 de noviembre de 2005 (NFC030791), núm. V2545/2005, SG de Impuestos sobre el Consumo de 22 de diciembre de 2005 (NFC021644) y núm. 999/2006, SG de Impuestos sobre el Consumo de 26 de mayo de 2006 (NFC022711). En relación con el subarrendatario Resolución de la DGT núm. 1159/2004, SG de Impuestos sobre el Consumo, de 3 de mayo de 2004 (NFC019332). Sin embargo, en la Resolución de la DGT núm. 188/2005, SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, de 16 de mayo de 2005 (NFC020936), encontramos el criterio contrario: «5. En relación con el pago al subarrendador por parte de la entidad consultante del 50 por ciento de la indemnización percibida en concepto de contraprestación por la autorización prestada en su día a la prórroga contractual, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 11 de la Ley 37/1992, antes citado, debe considerarse como una prestación de servicios a efectos del Impuesto. El servicio prestado consiste en el otorgamiento de una autorización por el subarrendador para prorrogar el contrato de subarrendamiento, de modo que la consultante pudiese continuar su actividad en las naves industriales subarrendadas. Se acordó que la contraprestación ascendiese al 50 por ciento de la indemnización que la consultante iba a percibir. Pero el hecho de que tal cantidad se determinase en función del importe de una indemnización no implica calificar como tal indemnización a una mera contraprestación por un servicio prestado. En consecuencia, la referida prestación de servicios es una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, en virtud de lo dispuesto en el artículo 4 antes citado, por lo que el subarrendador de las naves industriales, que es quien presta el servicio y, por tanto, el sujeto pasivo, deberá repercutir dicho Impuesto sobre la cantidad pagada».

El artículo 8.º de la Ley de expropiación forzosa establece que la cosa expropiada se adquirirá libre de cargas. Y el artículo 52 del Reglamento de la Ley dispone que: "La expropiación forzosa produce la extinción de los arrendamientos y de cualesquiera otros derechos relativos a la posesión y ocupación de los bienes expropiados. La ocupación administrativa de la cosa expropiada solo podrá realizarse cuando los titulares de los derechos hayan percibido la indemnización que pudiera corresponderles..."

Y sobre el carácter indemnizatorio de la compensación por la extinción del arrendamiento, el artículo 4.º de esa Ley se refiere a las diligencias a seguir, no con el propietario, sino con los titulares de derechos reales e intereses económicos directos sobre la cosa expropiada, así como con los arrendatarios cuando se trate de inmuebles rústicos o urbanos y dispone que: "En este último caso se iniciará para cada uno de los arrendatarios el respectivo expediente incidental para fijar la indemnización que pueda corresponderle". A esta indemnización, independiente de la que corresponde a los titulares de derechos u otros intereses sobre el bien expropiado, se refiere también el artículo 44 al decir que: "En los casos de expropiación de fincas arrendadas la Administración o entidad expropiante hará efectiva al arrendatario, previa fijación por el Jurado de expropiación, la indemnización que corresponda aplicándose para determinar su cuantía las normas de la legislación de Arrendamientos".

Se trata por tanto de una indemnización que por la extinción legal de un derecho y no la contraprestación por la cesión o la renuncia convencional de un derecho que, de acuerdo con lo que establece el artículo 79 de la Ley 37/92, no integra la base imponible del Impuesto al no ser contraprestación de entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al mismo».

Sin embargo, en contra del aludido criterio de la DGT y del TEAC se ha pronunciado el TSJ Cataluña en Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 1.ª), núm. 233/2005, de 10 de marzo (NFJ020218), en la que se hace prevalecer lo que se entiende es la normativa del IVA aplicable sobre la de la Ley de Expropiación Forzosa:

«TERCERO: La resolución impugnada considera, tras transcribir los artículos. 4 y 11 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, que el importe percibido constituye la contraprestación por la renuncia al derecho de arrendamiento ostentado por el arrendatario, siendo una operación sujeta y no exenta, al no concurrir ninguno de los supuestos de no sujeción. Por otra parte, excluye de aplicación el artículo 49 de la Ley de Expropiación Forzosa.

La demanda articulada en la litis reitera los motivos de impugnación deducidos anteriormente. Insiste en el contenido de la escritura pública de pago por mutuo acuerdo, en la que se pactó expresamente que el mismo se encuentra libre de toda clase de impuestos y arbitrios, y para el caso de que se produjera algún impuesto derivado de este pago, el Consorcio del Gran Teatro del Liceo se haría responsable con total indemnidad por parte de la sociedad recurrente.

Sin embargo, no son las relaciones entre el ente expropiante (que ni siquiera es parte en el procedimiento) y el expropiado lo que constituye el objeto del presente recurso, sino, única y exclusivamente la sujeción al tributo de la privación de los derechos arrendaticios.

En este sentido, frente a lo previsto con carácter general por el artículo 49 de la Ley de Expropiación Forzosa, ha de prevalecer, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, lo establecido en el artículo 4.Dos, letra b), de la Ley 37/1992, que entiende, en todo caso, realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al impuesto; así como lo establecido en el artículo 8.Dos.3.º de la misma Ley, según el cual se consideran entregas de bienes las transmisiones de bienes en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional, incluida la expropiación forzosa. Por consiguiente, tanto la liquidación objeto de impugnación como la resolución del TEARC impugnada se ajustan a derecho y así hay que declararlo».

Otro aspecto interesante relacionado con la relación entre expropiación y el IVA es el que tiene que ver con lo dispuesto en el artículo 88 de la Ley del IVA, Ley 37/1992, de 28 de diciembre, relativo a la repercusión del impuesto, dispone lo siguiente en el párrafo segundo de su apartado Uno:

«En las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas al impuesto cuyos destinatarios fuesen entes públicos se entenderá siempre que los sujetos pasivos del impuesto, al formular sus propuestas económicas, aunque sean verbales, han incluido dentro de las mismas el Impuesto sobre el valor Añadido que, no obstante, deberá ser repercutido como partida independiente, cuando así proceda en los documentos que se presenten para el cobro, sin que el importe global contratado experimente incremento como consecuencia de la consignación del tributo repercutido».

En desarrollo de dicha previsión, el artículo 25, del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (Boletín Oficial del Estado del 31) establece que:

«En relación con lo dispuesto en el artículo 88, apartado uno de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, los pliegos de condiciones particulares previstos en la contratación administrativa contendrán la prevención expresa de que a todos los efectos se entenderá que las ofertas de los empresarios comprenden no solo el precio de la contrata, sino también el importe del Impuesto».

Con respecto a estas normas, se ha planteado si las mismas son aplicables o no a los supuestos de expropiación forzosa; es decir, se ha planteado si el IVA debe estar o no comprendido en el justiprecio determinado en la forma prevista por la Ley de Expropiación Forzosa, existiendo diversas resoluciones de la DGT al respecto en las que, de forma constante y con argumentos coincidentes, se da una respuesta negativa. Así en la Resolución de la DGT núm. 124/1999, de 29 de enero (NFC030792):

«La sociedad consultante deberá repercutir el impuesto a la entidad pública destinataria del bien expropiado conforme a lo dispuesto en el artículo 88 de la Ley 37/1992. Ahora bien, el problema se plantea a la hora de determinar la aplicabilidad del párrafo segundo del apartado Uno del artículo 88 en el presente caso.

En definitiva, hay que concretar si en el justiprecio fijado por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña ha de considerarse incluido el Impuesto sobre el Valor Añadido o no.

A estos efectos, debe considerarse que el Tribunal Económico-Administrativo Central ha entendido que el citado precepto debe interpretarse atendiendo a las circunstancias concurrentes en cada caso, señalando en su Resolución de 11 de septiembre de 1991 que "si bien, de conformidad con el artículo 25 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido ha de entenderse siempre que el contratista, al formular su propuesta económica ha incluido dentro de la misma el Impuesto sobre el Valor Añadido, sin embargo y habida cuenta que en el presupuesto anteriormente referenciado se hizo manifestación expresa por parte de X, con la conformidad del contratista, de la no inclusión en el precio... del 12% en concepto de IVA, debe reputarse ajustada a Derecho la repercusión del impuesto, repercusión que tomaba como base el precio en cuestión, no considerando incluido el impuesto en el mismo. El citado artículo contempla principalmente la repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido en el caso de los contratos públicos celebrados mediante subasta o concurso, donde pueden concurrir varios oferentes con la consiguiente adjudicación en favor de uno de ellos, pero no puede referirse a los supuestos en que lo que la Administración contrata es la prestación de un servicio por parte de un profesional, con arreglo a unas tarifas oficiales que, por la fecha de su aprobación, no incluían las incidencias de un Impuesto de aprobación posterior". (...).

El justiprecio es el equivalente económico del derecho objeto de la expropiación, la indemnización que se paga por la pérdida del bien expropiado, en la que no puede entenderse incluido el Impuesto porque, de lo contrario, la cantidad percibida sería inferior a dicho equivalente económico del derecho expropiado. El Tribunal Supremo, en sus sentencias de 23 de diciembre de 1959, 18 de diciembre de 1973 y 29 de noviembre de 1974, entre otras, ha señalado que con la indemnización expropiatoria se trata de lograr el equivalente económico ante la privación del bien o derecho expropiado, de forma que "sin enriquecimiento para el expropiado, la expropiación no produzca, sin embargo, una injustificada mengua en su patrimonio", ya que la expropiación no puede utilizarse para privar de su propiedad a una persona "sin concederle en compensación el abono del valor real y efectivo de los bienes".

En definitiva el expropiado deberá repercutir el tributo sobre el expropiante, de acuerdo con las reglas que, en materia de repercusión, se contienen en el artículo 88 de la Ley 37/1992, sin que en el presente caso quepa entender incluido en el justiprecio el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido que grava la operación»⁴².

Tal y como afirma FUERTES LÓPEZ en su comentario a la Resolución de 31 de enero de 2003, dicha solución «parece coherente, y por ello, es suficiente con una valoración espartana: no existe norma, ni expresa, ni aplicable por vía analógica, que pueda fundamentar una opinión diferente, por lo que el IVA, en su caso, deberá ser repercutido sobre el justiprecio establecido»⁴³. Sin embargo, encontramos dos sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional⁴⁴, en las que se resuelve exactamente en sentido contrario: la de 27 de noviembre de 2002⁴⁵:

⁴² En idéntico sentido, las Resoluciones de la DGT, SG de Impuestos sobre el Consumo, núm. 1722/2001, de 20 de septiembre (NFC013251), núm. 437/2002 de 15 de marzo (NFC016329), núm. 134/2003 de 31 de enero (NFC017404), núm. 1146/2004, de 30 de abril (NFC019444), núm. V0038/2006, de 12 de enero (NFC021814).

⁴³ FUERTES LÓPEZ, F. J., «Expropiación forzosa e IVA: sujeción e inclusión del impuesto en el justiprecio» Resolución comentada DGT 31/2003, 217. en *Aranzadi Jurisprudencia tributaria* n.º 4, 2003, págs. 17-22.

⁴⁴ Con el mismo ponente, la Excm. Sra. Margarita Robles Fernández.

⁴⁵ JUR 2006\276012.

«debe precisarse: A) que resulta indiferente como dice el actor que en las cantidades percibidas, no hubiera ninguna mención al IVA y ello por cuanto resulta aplicable el artículo 25.2 del Reglamento del Impuesto que establece que en las entregas de bienes y prestaciones de servicios, como en este caso a una Corporación local, se entenderá siempre que los sujetos pasivos del Impuesto al formular sus propuestas económicas, aunque sean verbales, han incluido dentro de las mismas el IVA, aunque tenga que ser repercutido como partida independiente, cuando así proceda. La operación, que nos ocupa, no está en el ámbito del comercio ordinario de bienes, lo que como dice el Tribunal Supremo, podría excluir la aplicación de dicho precepto, sino en el marco de un proceso expropiatorio, de donde se deduce que dentro de los 225.000.000 de pesetas, se repercutió por el actor el IVA correspondiente», y la de 14 de enero de 2004:

«Se ha dicho ya, que en 1993 y pese a lo alegado por el actor, el mismo realizaba actividades empresariales. Consta igualmente documentado que se fijó un justiprecio de 43.986.189 pesetas de mutuo acuerdo con el Ayuntamiento de Hospitalet de Llobregat, por la expropiación de aquella Parada. Pues bien, como ha señalado esta Sala en las referidas Sentencias, la cantidad citada se fija de mutuo acuerdo y es una evidente contraprestación por la cesión del local, supuesto previsto en el artículo 7.2.2 de la Ley 30/85, resultando aplicable el artículo 25.2 del Reglamento del IVA que señala que en las entregas de bienes y prestaciones de servicios, como en este caso a una Corporación local, se entenderá siempre que los sujetos pasivos al formular sus propuestas económicas, aunque sean verbales, han incluido dentro de las mismas el IVA, aunque tenga que ser repercutido como partida independiente cuando así proceda.

Debe pues entenderse que la cifra de 43.986.189 pesetas incluyó la cuota del IVA, por lo que deben consiguientemente desestimarse las alegaciones de los actores».

IV. EXPROPIACIÓN FORZOSA E IMPOSICIÓN DIRECTA

1. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Como ya se ha señalado arriba, pese a la existencia de algunas opiniones doctrinales en sentido contrario, tal y como afirma el TS en la STS de 23 de diciembre de 2004 arriba citada, no cabe duda de que la jurisprudencia considera de forma constante que: «No hay duda alguna que si un bien inmueble del expropiado aumenta su valor desde que lo adquirió hasta la fecha en que perdió su pleno dominio sobre él por transmisión, por ministerio de la Ley, como consecuencia de su expropiación forzosa, ese incremento de patrimonio es una alteración patrimonial que permite la sujeción del aumento de valor al IRPF».

Lo mismo cabe decir de la doctrina administrativa de la DGT, que de forma constante también afirma que la Ley del Impuesto sobre la Renta «define las ganancias y pérdidas patrimoniales como "las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con oca-

sión de cualquier alteración en la composición de aquel, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos". A continuación, este mismo artículo recoge aquellos supuestos en los que se estima que no existe alteración patrimonial o bien no se produce ganancia o pérdida patrimonial o se trata de ganancias patrimoniales exentas, supuestos entre los que no se encuentran las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de la expropiación forzosa. Por tanto, y no existiendo ningún precepto legal que ampare la exención o no sujeción en los supuestos de expropiación, no cabe duda de que la transmisión de cualquier elemento patrimonial producida por su expropiación forzosa dará lugar a una ganancia o pérdida patrimonial (...)

En el caso de elementos patrimoniales transmitidos en virtud de un procedimiento de expropiación forzosa, la renta generada se determinará por diferencia entre el precio establecido en virtud de lo dispuesto en el capítulo III de la Ley de Expropiación Forzosa y el valor contable de los elementos patrimoniales expropiados. En cuanto a la imputación temporal de la renta, los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades deben atenerse a lo dispuesto en el artículo 19 de la Ley 43/1995, cuyo apartado 1 establece que "los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros". Es decir, la renta generada con ocasión del procedimiento de expropiación forzosa se entenderá devengada en el período impositivo durante el cual haya concluido dicho procedimiento, con la consiguiente toma de posesión por la Administración de los bienes expropiados»⁴⁶.

El importe a considerar como valor de transmisión es el justiprecio, valor del que, en su caso, habrá que minorar los gastos en que se incurra por la impugnación del mismo⁴⁷.

En el supuesto de indemnización por el desalojo de una vivienda arrendada como consecuencia de una expropiación, la DGT⁴⁸ afirmó que supone una alteración en la composición del patrimonio, que da lugar a una ganancia patrimonial cuyo importe será la cantidad percibida en concepto de indemnización. Resolución a la que habría que oponer las SSTS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª) de 28 de junio de 2007⁴⁹ y de 22 de noviembre de 2007⁵⁰, relativas a la renuncia de derechos arrendaticios, según las cuales:

«Contemplándose en el presente caso un contrato de arrendamiento urbano de vivienda, sujeto a la Ley de 24 de diciembre de 1964, es lo cierto que su resolución voluntaria por el arrendatario comporta la renuncia o pérdida de una serie heterogénea de derechos que no solo conciernen al fundamental y típico de uso del inmueble, sino también al subarriendo y la cesión gratuita de la vivienda (con autorización del arrendador), la subrogación del contrato en favor de determinados parientes

⁴⁶ Resolución de la DGT, SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, núm. 2275/2003, de 16 de diciembre de 2003 (NFC028107).

⁴⁷ Resolución de la DGT, SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, núm. 425/2004, de 26 de febrero de 2004 (NFC030786).

⁴⁸ Resolución de la DGT, SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, núm. V1105/2006, de 14 de junio de 2006 (NFC022749).

⁴⁹ NFJ026667.

⁵⁰ RJ 2008\572.

y en ciertas circunstancias los derechos de tanteo y retracto en caso de enajenación, el mantenimiento de una renta tutelada y, sobre todo, el derecho a la prórroga legal del contrato llegado el término de su vencimiento. Sin embargo, es forzoso admitir que ni el contrato de inquilinato ni ninguno de los derechos ("beneficios", les llama la ley) que lleva implícitos son "susceptibles de integrar el hecho imponible en el Impuesto sobre el Patrimonio", en la medida que aparece configurado en la Ley 50/1977, de 14 noviembre, y disposiciones complementarias. Siendo así, es evidente que la "indemnización" percibida como compensación de la pérdida de aquel cúmulo de derechos que encierra para el inquilino el contrato, no puede tener la consideración de renta a los efectos del artículo 1.2 de la ley, y, por consecuencia, tampoco puede ser estimado como incremento patrimonial.

Corroborar lo anterior el hecho de que cuando el legislador fiscal ha querido que uno de esos derechos arrendaticios tuviera la condición de posible incremento patrimonial lo ha consignado así expresamente. En efecto, el artículo 20.9 Ley de 1978 específicamente dispone que "en el caso de subarriendo o traspaso consentido el incremento o disminución patrimonial se computará al arrendatario o cedente, en el importe que le corresponda en el subarriendo o traspaso, deducidos en sus respectivos casos el canon arrendaticio y la participación que corresponda al propietario o usufructuario", lo que denota haber sido contemplada la relación arrendaticia a efectos de incrementos o disminuciones patrimoniales en el IRPF, y solo en el caso del artículo 20.9 se atribuye aquellos efectos; lo que, por aplicación del artículo 24 LGT no puede extenderse a otros supuestos locativos, como es la indemnización por renuncia a los derechos del inquilinato.

Ha de concluirse, por tanto, que la indemnización percibida por el actor como consecuencia a la renuncia de derechos que hizo en el contrato de... no puede ser considerada como incremento patrimonial a efectos del IRPF».

Para la DGT, en un procedimiento de expropiación forzosa de un negocio, «la indemnización que se percibe por el concepto "del traslado de la actividad" debe calificarse como rendimiento íntegro de actividad económica. En el caso de que se determinase el rendimiento neto por el método de estimación objetiva, la indemnización se encontraría entre "otras percepciones empresariales", que el anexo III de la Orden EHA/3902/2004, de 29 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2005 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, en su número 3, establece que incrementarán el rendimiento neto de módulos»⁵¹.

En los supuestos en los que, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley de Expropiación Forzosa en los apartados 1 a 4 de su artículo 108, la Administración, o las personas o entidades que se subrogan en sus derechos, ocupan temporalmente los terrenos propiedad de particulares a cambio de la indemnización prevista en el artículo 115 de la misma Ley, para la DGT, salvo que la finca estuviera afectada a una actividad económica, en cuyo caso, el importe percibido constituiría un ingreso de la actividad, que la indemnización y el premio de afección percibidos por la constitución de una servidumbre de paso y ocupación temporal de la finca tendrá para su perceptor la consideración de rendimiento del capital inmobiliario⁵².

⁵¹ Resolución de la DGT, SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, núm. V089/2006, de 10 de mayo de 2006 (NFC022652).

⁵² Resolución de la DGT, SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, núm. 102/2004 de 2 de febrero de 2004 (NFC019124).

En un sentido similar, la DGT ha afirmado en relación con la expropiación de los derechos de paso en las fincas rústicas que si los terrenos no se hallan afectos a actividades económicas realizadas por el contribuyente, el importe percibido como «derecho de servidumbre» tendrá la consideración de rendimiento íntegro del capital inmobiliario, habida cuenta de que se trata de contraprestaciones por la constitución de derechos de uso o disfrute sobre bienes inmuebles. En el caso de expropiación de los derechos de paso y superficie en las fincas urbanas, se califica, al igual que en el supuesto anterior, como rendimiento del capital inmobiliario siempre que las fincas urbanas no se encuentren afectas a actividades económicas. Por lo que respecta a la expropiación del derecho de superficie, habida cuenta de que la mencionada expropiación comporta la ocupación exclusiva de la porción de terreno de que se trate, dicha porción de terreno no podrá considerarse afecta a actividad económica alguna, y en consecuencia la contraprestación percibida tendrá en todo caso la consideración de rendimiento del capital inmobiliario ⁵³.

En cuanto a la naturaleza de los intereses abonados por la Administración por el retraso en el pago del justiprecio fijado en un procedimiento de expropiación forzosa, cabe hacer referencia a la existencia de resoluciones contrapuestas del TEAC; ya que mientras en la Resolución de 22 de diciembre del 2000 ⁵⁴ se afirma que «los intereses fijados como obligación accesorio, tienen igual consideración que el concepto principal del que deriven», en la Resolución de 18 de marzo de 2003 ⁵⁵, se resuelve con un criterio diferente, según el cual, «en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas los intereses percibidos por el sujeto pasivo tienen diferente calificación en función de su naturaleza, remuneratoria o indemnizatoria bien como intereses remuneratorios de la entrega de un capital que debe ser reintegrado en el futuro o bien como intereses indemnizatorios que tienen como finalidad resarcir al acreedor por los daños y perjuicios derivados del incumplimiento de una obligación o del retraso en su correcto cumplimiento debiendo considerarse que estos intereses, debido a su carácter indemnizatorio no pueden calificarse como rendimientos de capital mobiliario y en consecuencia (...) han de tributar como incrementos de patrimonio». Por último, si bien referida al Impuesto sobre Sociedades, hay que hacer referencia a la Resolución del TEAC (Vocalía 10.^a), de 21 de abril de 2005 (NFJ020529), que matizaría los argumentos de las resoluciones anteriores:

«La cuestión se circunscribe a determinar la naturaleza y calificación tributaria que merecen los intereses de demora abonados por la Administración expropiante, debiendo confirmarse su naturaleza indemnizatoria por el retraso en la resolución del expediente y el pago de las cantidades debidas, que tendrán la consideración que tengan los conceptos principales de donde deriven, de forma que, en este caso, se tratará de una ganancia patrimonial o incremento de patrimonio, aunque diferenciado de la alteración patrimonial producida por la expropiación. De modo que nos encontraríamos con dos incrementos de patrimonio diferenciados, uno cuando se percibe el justiprecio, y otro cuando la Administración satisface los intereses derivados de la demora en la tramitación y pago de la cantidad debida.

En este caso, el cobro de los intereses indemnizatorios por el retraso en la tramitación del expediente de expropiación no estamos ante una transmisión de un elemento patrimonial sino ante una incorporación de un bien al patrimonio del contribuyente, en este caso dinero; que a diferencia

⁵³ Resolución de la DGT núm. 2509/2003, SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, de 26 diciembre de 2003 (NFC018913).

⁵⁴ JT 2001\128. Reiterada en la Resolución del TEAC (Vocalía 1), de 18 marzo de 2003.

⁵⁵ (Vocalía 1), de 18 marzo de 2003 (NFJ014228).

del incremento del pago del justiprecio, el incremento de patrimonio regularizado, procede de una indemnización por retraso en el pago, y por tanto la alteración patrimonial no procede de la transmisión onerosa o lucrativa de un bien previamente adquirido, sino que procede de una incorporación de dinero a su patrimonio en que se cuantifica la indemnización, y por tanto, no existe en este incremento que se regulariza una adquisición anterior de tales derechos a título oneroso o lucrativo.

En consecuencia, los intereses no se considerarán como mayor importe del valor de enajenación de los bienes expropiados, sino que se tratarán como un incremento de patrimonio diferenciado de la alteración patrimonial producida por la expropiación».

En cuanto a la imputación temporal del incremento de patrimonio en que se traduce –en su caso– la percepción de los intereses de demora, según la Resolución del TEAC (Vocalía 1), de 18 marzo de 2003 (NFJ014228): «los incrementos y disminuciones de patrimonio se entenderán devengados en el momento en que tenga lugar la alteración patrimonial por lo que teniendo en cuenta que los intereses de demora por el retraso en el pago del justiprecio abarcan todo el período que comprende el retraso, la alteración patrimonial solo puede entenderse producida cuando los mismos se reconocen, es decir, cuando se cuantifican y se acuerda su abono. En conclusión, debe estimarse como argumenta el recurso extraordinario interpuesto, que no puede afirmarse como se hace en la resolución recurrida que procede su imputación al período en que se produjo la expropiación, y en consecuencia procede estimar el recurso extraordinario y declarar en unificación de criterio que "los intereses de demora correspondientes al retraso en el pago del justiprecio en un procedimiento de expropiación forzosa procede imputarlos al período impositivo en que se reconocen, es decir, cuando se cuantifican y se acuerda su abono"».

Por lo que se refiere a la imputación de las ganancias y pérdidas patrimoniales que resulten de la expropiación forzosa, se han producido un par de resoluciones de la DGT relativas al supuesto de expropiación por el procedimiento de urgencia regulado en el artículo 52 de la Ley de Expropiación Forzosa, supuesto en el que se rompería la regla general según la cual las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputaran al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial, por lo que el período de imputación sería aquel en que fijado el justiprecio se acuerde el pago por la Administración; en el supuesto de expropiación por el procedimiento de urgencia, al existir un derecho de ocupación inmediata tras el depósito o pago previo de una cantidad a favor del expropiado, que se calcula mediante capitalización y no se considera justiprecio, puesto que el mismo se calculará posteriormente según las normas generales, la ganancia o pérdida patrimonial se entienden producidas, en principio, cuando realizado el depósito previo se procede a la ocupación y no cuando se pague el justiprecio. Sin embargo, dado el especial carácter de este procedimiento expropiatorio, en que el justiprecio se fija posteriormente, para la DGT puede aplicarse lo dispuesto en el apartado 2 d) del citado artículo 14 de la Ley del Impuesto, considerando que se trata de precio aplazado, e imputar según sean exigibles los cobros correspondientes, es decir, al período en que fijado el justiprecio se acuerde el pago⁵⁶. En idéntico sentido, la Resolución de la DGT, SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, núm. 1734/2005, de 6 de septiembre de 2005 (NFC021236), en la que se matiza que ello será posible «siempre que haya transcurrido más de un año entre la entrega del bien y el devengo del cobro del justiprecio, e imputar según sean exigibles los cobros correspondientes».

⁵⁶ Resoluciones de la DGT, SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, núm. V0667/2006, de 7 de abril de 2006 (NFC022335) y núm. 1986/2007 de 24 septiembre (NFC027562).

En contra de esta doctrina de la DGT se han pronunciado tanto el TEAC en su Resolución de 4 de mayo de 2007 ⁵⁷: «en el presente supuesto (de expropiación forzosa por el procedimiento de urgencia) procede declarar que el ejercicio impositivo al que debe imputarse el incremento de patrimonio discutido, es el ejercicio 1993 fecha en la que la expropiación tuvo lugar, y no en el ejercicio 1995 que es cuando ha sido cobrado el justiprecio derivado de tal expropiación»; como el TSJ de la Comunidad Valenciana en Sentencia núm. 1372/2007, de 12 noviembre ⁵⁸: «En la expropiación urgente, la alteración del patrimonio y el devengo del impuesto se entiende producida en principio, cuando realizado el depósito previo se produce la ocupación».

En los supuestos en los que se produce un aumento del justiprecio declarado judicialmente, para la imputación temporal de la ganancia patrimonial, tal y como señala la Resolución de la DGT, SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, núm. 396/2004, de 24 de febrero de 2004 (NFC030787), habría que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 14.2 a) de la Ley 40/1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, según el cual «cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que aquella adquiera firmeza». Por tanto, deberá imputarse la ganancia patrimonial al período impositivo en que la resolución judicial hubiera adquirido firmeza, no al del pago de la indemnización. En aplicación de este criterio, tal y como afirma la Resolución de la DGT, SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, núm. 1171/2004, de 3 de mayo de 2004 (NFC019271), en el caso de que un Tribunal establezca un justiprecio superior al inicialmente fijado, pero la misma haya sido recurrida judicialmente, «cabría interpretar, en consecuencia, que a falta de resolución judicial firme, en el presente supuesto, a tenor de lo dispuesto en el precepto transcrito, no se produce la obtención de una renta por parte del contribuyente que comporte a su vez su imputación, en principio, a un determinado período impositivo, es decir, estaríamos ante una situación que no constituye renta –se insiste, en principio– para su perceptor. La mayor ganancia de patrimonio que se derive de la modificación del justiprecio inicialmente fijado se imputará al período impositivo en que la resolución judicial pendiente adquiera firmeza».

De nuevo, se pronuncia en contra de esta doctrina el TSJ de la Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso-Administrativo, en su Sentencia núm. 1131/2007, de 24 septiembre ⁵⁹, y en la citada Sentencia núm. 1372/2007 de 12 noviembre ⁶⁰: «Por tanto, en el supuesto de que tanto aquel órgano colegiado como los Tribunales de Justicia reconozcan que el importe de la indemnización expropiatoria es superior a la cantidad abonada por el beneficiario, este se ha enriquecido injustamente a costa del expropiado, pues ha recibido en su patrimonio un bien de superior valor al de la indemnización inicialmente pagada por dicho bien. En términos financieros, el beneficiario se ha financiado a costa del expropiado, por lo que, una vez fijado de forma definitiva el importe del crédito, aquel deberá abonar a este, además de la cantidad pendiente de amortizar (la diferencia de importe entre la indemnización abonada o consignada por el beneficiario y el importe que definitivamente se determine), los intereses financieros derivados de esa operación de financiación ajena, calculados al tipo de interés legal del dinero. La fecha de inicio de esa financiación ajena es la de la ocupación del bien o derecho

⁵⁷ NFJ026581.

⁵⁸ JUR 2008\119484.

⁵⁹ NFJ029879.

⁶⁰ JUR 2008\119484.

expropiado, y, por tanto, esta será la fecha inicial del cómputo de intereses, en tanto que la fecha final será la del pago completo y efectivo del resto de indemnización expropiatoria no abonada o consignada en su día. Por consiguiente, no se produce propiamente una demora, en el sentido civil de la mora *debitoris* del artículo 1.100 del CC, ya que hasta que no se ha fijado la indemnización definitivamente esta no era líquida (*in illiquidis non fit mora*). No es una penalización por un retraso. Es una simple medida resarcitoria de un enriquecimiento injusto del beneficiario a costa del expropiado que se retrotrae sus efectos a la fecha de ocupación. Por lo que los ingresos obtenidos en aplicación de dichos preceptos deben venir referidos al momento de su exigencia, esto es, al año del momento de la ocupación de los bienes, esto es, en 1993 y al concepto tributario de mayor incremento de patrimonio con la misma naturaleza jurídica que la de los bienes expropiados origen de los mismos.

En el supuesto de expropiación se transfiere la propiedad con la ocupación de los bienes expropiados, si bien el expropiado no recibe antes de la ocupación el justiprecio sino el "depósito previo a la ocupación" cuando estamos en el procedimiento de expropiación urgente, es decir, efectuado el depósito previo y pagada o consignada la indemnización por perjuicios, la Administración procederá a la inmediata ocupación del bien. En el presente caso, en que los bienes fueron expropiados teniendo lugar en fecha 28-05-1993 el acta pago y ocupación, la alteración de patrimonio se produce en 1993. Respecto a la imputación del incremento de patrimonio producido por la expropiación, el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, en su artículo 14 relativo a la Imputación temporal de ingresos y gastos. Norma General, apartado uno, segundo párrafo, dispone: "A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, los incrementos y disminuciones de patrimonio se entenderán devengados en el momento en que tenga lugar la alteración patrimonial", alteración que, como ha quedado anteriormente expuesto, se produjo en el ejercicio 1993. Habiéndose devengado el Incremento de patrimonio en el momento de la ocupación, debe imputarse el mismo al ejercicio 1993, con independencia de la forma en que se realizan los cobros. No siendo aplicable la regla especial de imputación de operaciones a plazo o con precio aplazado del apartado cuarto del artículo 56 de la Ley del Impuesto, desarrollada en el apartado cuarto del artículo 14 del Reglamento, ya que no se incluyen en el concepto que este último precepto contiene de tal tipo de operaciones, aunque sí podría realizarse una imputación temporal distinta a propuesta del sujeto pasivo, siempre que se cumplan los requisitos previstos para ello, lo que no acontece en el presente caso. Y en este sentido el artículo 56 de la Ley de IRPF establece que: Los ingresos y gastos que determinan la base del impuesto se imputarán al período en que se hubiesen devengado los unos y producido los otros, con independencia del momento en que se realicen los correspondientes cobros y pagos. Por lo que el mayor importe obtenido por la recurrente en virtud de la Sentencia Judicial del año 1996, pagado en el año 1997 debería integrarse en la base imponible del Impuesto correspondiente al ejercicio 1993».

Mención específica merece el tratamiento que para la DGT recibirían los supuestos de reversión. La resolución de la DGT, SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, núm. 2082/2004, de 21 de diciembre de 2004 (NFC030788), se refiere a la venta de un inmueble adquirido por reversión por los antiguos propietarios, tras ser expropiado, «el asunto se concreta en determinar cuál es la fecha de adquisición que debe considerarse a efectos de determinar la ganancia patrimonial que pueda obtenerse por la transmisión del inmueble previamente expropiado y que ha sido recobrado por sus antiguos propietarios en ejercicio del derecho de reversión. A este respecto, este Centro directivo entiende que en el supuesto de una efectiva reversión de la finca expropiada lo que se produce, según el criterio de

la doctrina científica, es un supuesto de "invalidez sucesiva" sobrevenida a la expropiación, por desaparición del elemento esencial de la causa, cuyos efectos se producen *ex nunc*, de manera que no provoca una anulación de la expropiación, sino una mera cesación de sus efectos, una resolución de la misma, habilitándose tal resolución mediante una devolución recíproca de las prestaciones. Por lo tanto, mediante el ejercicio del derecho de reversión, se cumple una condición que reintegra al expropiado a la misma situación que tenía con anterioridad a la expropiación, sin que deba entenderse producido hecho imponible alguno sujeto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La finca objeto de reversión se incorporará al patrimonio de los expropiados tomándose como fecha de adquisición, a efectos de futuras enajenaciones, la que tenía el inmueble antes de su expropiación»⁶¹.

En el mismo sentido, la Resolución de la DGT, SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, núm. 1538/2004, de 4 de agosto de 2004 (NFC019512), en relación con la reversión en vía judicial de una finca expropiada al familiar al que, junto a otros herederos, sucedió el consultante; ante el inminente fallo favorable a las pretensiones de los herederos, la DGT resuelve acerca de los efectos en el ámbito del IRPF tanto en el caso de que se produzca la efectiva reversión a los herederos, como en el de renuncia al derecho de reversión. Resulta llamativo, a mi modo de ver, cómo el tratamiento fiscal que según la DGT merecerían ambas concreciones del derecho de reversión, son completamente diferentes:

«En consecuencia, ciñéndose al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, este Centro Directivo manifiesta lo siguiente: En el supuesto de una efectiva reversión de la finca lo que se produce, según el criterio de la doctrina científica, es un supuesto de "invalidez sucesiva" sobrevenida a la expropiación, por desaparición del elemento esencial de la causa, cuyos efectos se producen *ex nunc*, de manera que no provoca una anulación de la expropiación, sino una mera cesación de sus efectos, una resolución de la misma, habilitándose tal resolución mediante una devolución recíproca de las prestaciones. Por lo tanto, mediante el ejercicio del derecho de reversión, se cumple una condición que reintegra al expropiado a la misma situación que tenía con anterioridad a la expropiación, sin que deba entenderse producido hecho imponible alguno sujeto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La finca objeto de reversión se incorporará al patrimonio del consultante tomándose como fecha de adquisición, a efectos de futuras enajenaciones, la del fallecimiento del familiar al que el consultante heredó. Para el caso de una renuncia al derecho de reversión a cambio de una indemnización por decisión judicial, debido a la imposibilidad de devolver a la finca su estado original, se producirá una alteración en la composición del patrimonio en los términos del artículo 31.1 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre las Rentas de las Personas Físicas y Otras Normas Tributarias (BOE del día 10), en adelante Ley 40/1998, que establece que "son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos"».

También resulta llamativo, en mi opinión, que ninguna referencia se haga en dichas resoluciones a la repercusión tributaria que pueda tener la devolución del justiprecio, actualizado, por parte del reversionista, en los términos previstos en la Ley de Expropiación Forzosa. ¿Seguiría siendo, en el supuesto de reversión, a efectos fiscales el valor de adquisición del bien el que tenía fijado antes de la expropiación? ¿Qué ocurre con la tributación a la que, en su caso, fue sometida la plusvalía al

⁶¹ En el mismo sentido la Resolución núm. 1421/2006, de 11 julio (NFC022996).

aflorar con ocasión de la expropiación forzosa? En el caso de renuncia al derecho de reversión ¿Se ha de tener en cuenta, a efectos del cálculo de la eventual plusvalía puesta de manifiesto con ocasión de la renuncia al mismo, el valor del bien y el valor actualizado del justiprecio a reintegrar en contraste con el importe de la indemnización judicial? ¿Cuál es, en definitiva, el valor del derecho de reversión al que se renuncia? ¿Le serían aplicables, si el bien objeto de la reversión a la que se renuncia fuera un inmueble, los coeficientes de actualización del valor de adquisición de los mismos previstos actualmente en el artículo 35 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre?

2. El Impuesto sobre Sociedades.

De nuevo, tampoco en el IS la doctrina administrativa alberga ninguna duda acerca de la sujeción de la renta derivada de la expropiación forzosa. Así, por ejemplo, en la Resolución de la DGT, SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas, núm. V1105/2006, de 14 de junio (NFC022749):

«El artículo 4.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, establece que "constituirá el hecho imponible la obtención de renta, cualquiera que fuese su fuente u origen, por el sujeto pasivo". El artículo 10.3 del TRLIS establece que "en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas". De acuerdo con los preceptos anteriores, la indemnización que corresponda a la entidad arrendataria del local, como consecuencia del procedimiento de expropiación forzosa, tendrá la consideración de renta obtenida por la entidad y, por tanto, sujeta al Impuesto sobre Sociedades, cuya integración en la base imponible se producirá a través de la imputación al resultado contable».

En la Resolución de la DGT, SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas, núm. V0444/2006, de 15 de marzo de 2006 (NFC021995) ⁶², encontramos una completa doctrina administrativa referente al momento del procedimiento expropiatorio en el que cabe entenderse producida la transmisión de los bienes expropiados a efectos del IS:

⁶² En el mismo sentido, la Resolución de la DGT, SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas, núm. 2054/2004, de 13 de diciembre de 2004 (NFC020398) y la Resolución de la DGT, SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas, núm. V0312/2005, de 28 de febrero de 2005 (NFC020418). en la Resolución de la DGT, SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas, núm. V1105/2006, de 14 junio (NFC022749), antes citada, se afirma que «En cuanto a la imputación temporal de la renta, los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades deben atenerse a lo dispuesto en el artículo 19 del TRLIS, cuyo apartado 1 establece que "los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros". Es decir, la renta generada con ocasión del procedimiento de expropiación forzosa se entenderá devengada en el período impositivo en el que tenga efectos el acuerdo formalizado con la Administración expropiante, con independencia del ejercicio en el que se cobre la indemnización». En la Resolución de la DGT, SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas, núm. V0818/2006, de 26 de abril de 2006 (NFC021948), se afirma algo similar, pero no exactamente lo mismo: «la renta generada en un procedimiento de expropiación forzosa se entenderá devengada en el período impositivo durante el cual haya concluido el procedimiento, que en caso de seguirse el procedimiento general previsto en la Ley, se producirá con la consiguiente toma de posesión por la Administración de los bienes expropiados y la percepción, por parte del sujeto expropiado, del correspondiente justiprecio».

«En este sentido, el artículo citado hace referencia a los términos "transmisión" y "puesta a disposición". Estos términos empleados en la norma fiscal deben entenderse, conforme a su sentido jurídico, como la disponibilidad de la cosa objeto del contrato, esto es, en la terminología legal es una expresión equivalente a la entrega, es decir, representa el modo de adquisición del dominio sobre los inmuebles por parte del adquirente, ya que, como establece el artículo 609 del Código Civil, la propiedad y los demás derechos reales sobre los bienes se adquieren y transmiten por la Ley, por donación, por sucesión testada e intestada, y por consecuencia de ciertos contratos mediante la tradición.

Por su parte, la Ley de Expropiación Forzosa (en adelante LEF), de 16 de diciembre de 1954, en su título II, recoge el procedimiento general de la expropiación que, básicamente, se concretaría en las siguientes fases:

- Declaración de utilidad pública o interés social.
- Declaración de la necesidad de ocupación de bienes o adquisición de derechos.
- Determinación del justo precio.
- Pago y toma de posesión.

El artículo 52 de la LEF establece un procedimiento excepcional en el que se produce la ocupación antes del pago.

El artículo 53 de la LEF señala que "el acta de pago y la ocupación que se extenderá a continuación de ella, será título bastante para que en el Registro de la Propiedad y en los demás Registros Públicos se inscriba o tome razón de la transmisión del dominio... El acta de ocupación, acompañada del justificante de la consignación del precio o del correspondiente resguardo de depósito, surtirá iguales efectos". En el mismo sentido se manifiesta el artículo 60.2.º del Reglamento de Expropiación Forzosa (REF) y el artículo 34.4.º del Reglamento Hipotecario.

La transferencia de la propiedad en la expropiación se produce en el procedimiento general, con la toma de posesión que se concreta en el pago seguido de la ocupación. Teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 53 de la LEF, artículo 60.2.º del REF y artículo 132.4.º del Reglamento Hipotecario, la ocupación operaría como la traditio en su calidad de modo de adquirir la propiedad, siendo el título de la transmisión el acta de ocupación, que determinaría la fecha en que se produce la misma.

En el caso de la expropiación forzosa por el procedimiento de urgencia, la transmisión de la propiedad se produce con la ocupación urgente de los bienes expropiados, momento que coincide con el acta previa de la ocupación.(...)

En ese momento se produce el devengo de la renta correspondiente a la diferencia entre la cantidad consignada como depósito de acuerdo con el artículo 53 de la LEF y el precio de adquisición, sobre la que se aplicará la deducción por reinversión.

No obstante, en el supuesto de que la cantidad recibida inicialmente hubiera sido objeto de recurso, cuya resolución determine un precio diferente al inicialmente señalado, la diferencia entre el valor estipulado en su día y el fijado judicialmente se entiende devengado en el mismo ejercicio en que se dicte el fallo judicial que resuelva el litigio entre el interesado y la Administración ⁶³. (...)

Si posteriormente la Administración declara la expropiación como total y no parcial, llevará a cabo la ocupación del resto de los terrenos y consignará otra cantidad por los mismos, por lo que para esa parte de los terrenos expropiados existirá una segunda fecha de transmisión coincidente con la correspondiente acta de ocupación. En ese momento se devengará una renta que nuevamente podrá acogerse a la deducción por reinversión de cumplir los requisitos y plazos del artículo 42 del TRLIS. Si finalmente la fijación del justiprecio es única el importe del mismo se distribuirá, entre los terrenos a los que afecta cada acta de ocupación, en función de los criterios que han determinado su fijación».

Más recientemente, la DGT en su Resolución núm. V1676/2007, de 30 de julio ⁶⁴, ha afirmado en un supuesto de expropiación por el procedimiento de urgencia que es en el año en que se produjo la expropiación y, por consiguiente, la ocupación urgente de las fincas expropiadas, en el que, en consecuencia, se produce la transmisión de las fincas y, por lo tanto, la variación patrimonial. «En ese momento se produce el devengo de la renta correspondiente a la diferencia entre la cantidad consignada como depósito de acuerdo con el artículo 53 de la LEF y el precio de adquisición.

No obstante, en el supuesto de que la cantidad recibida inicialmente hubiera sido objeto de recurso, cuya resolución determine un precio diferente al inicialmente señalado, la diferencia entre el valor estipulado en su día y el fijado judicialmente se entiende devengado en el mismo ejercicio en que se dicte el fallo judicial que resuelva el litigio entre el interesado y la Administración.

Así, en el caso concreto planteado, en principio la renta correspondiente a la diferencia entre el precio fijado inicialmente y el establecido de forma definitiva por la resolución judicial se entenderá obtenida en el período impositivo en que sea firme la sentencia que determine el precio definitivo».

No obstante esta doctrina, el TEAC, en Resolución de la Vocalía 3.^a de 29 de octubre de 2004 (NFJ019022), ha afirmado que «de conformidad con la Ley de Expropiación Forzosa de 16 de diciembre de 1954, aplicable al caso, la beneficiaria de la expropiación es titular de las fincas expropiadas desde el momento en que existe tradición o entrega, con la ocupación de las fincas, y título suficiente, esto es,

⁶³ También en relación con los gastos que para el expropiante suponen los intereses pagados fijados por sentencia judicial posterior, se sigue por la DGT, SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas, en la Resolución núm. 1859/2004, de 7 de octubre de 2004 (NFC020144): «Por su parte, el artículo 19.1 del TRIS, dispone que los ingresos y gastos se imputarán "en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros" y, en cualquier caso, "no serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias" (art. 19.3, primer párrafo, de la LIS). Los hechos a los que deben aplicarse estos preceptos consisten, tal y como se indica en el escrito de consulta, en la existencia de dos sentencias judiciales dictadas en 2002, y firmes en ese mismo ejercicio, que establecen un justiprecio correspondiente a sendas expropiaciones realizadas en 1995, imponiendo a la consultante la obligación de su pago a los expropiados, junto con los intereses legales a cuantificar desde el referido año 1995. A la vista de lo anterior, dado que la obligación de pago, tanto del justiprecio adicional como de los intereses legales, surge como consecuencia de las dos sentencias judiciales, será en el ejercicio en el que estas adquieren firmeza, 2002, en el que se produzca el devengo fiscal del gasto que corresponde a los intereses correspondientes a la diferencia entre el nuevo justiprecio fijado por las citadas sentencias y el justiprecio determinado inicialmente».

⁶⁴ NFC027131. En el mismo sentido, la Resolución núm. 2054/2004, de 13 diciembre NFC020398.

acuerdo expropiatorio y fijación del justiprecio, pues será propietario quien lo sea con arreglo al derecho civil. En definitiva, en todo procedimiento de expropiación el incremento patrimonial se produce en el momento de la fijación del justiprecio llevada a cabo por el Jurado Provincial de Expropiación».

Más recientemente, en el mismo sentido, la Resolución del TEAC, de 8 noviembre 2007 ⁶⁵, ha sostenido este mismo criterio: «Entiende la Inspección que en el presente caso se han producido dos rentas diferenciadas, cada una de ellas generada por cada pago del justiprecio. La primera vendría determinada por diferencia entre el pago inicial del justiprecio en 1995 y el valor neto contable de los bienes expropiados, y la segunda por la diferencia de justiprecios reconocida judicialmente en el 2000 y pagada en 2002. (...)»

Frente a tal postura, este TEAC entiende que la expropiación da lugar a un único incremento de patrimonio o plusvalía, dado que el objeto de la expropiación fue único (...)

Es la transmisión de la propiedad de la fábrica al Ayuntamiento de... el momento en que se produce la alteración patrimonial. Y tal transmisión en nuestro Derecho se produce, habiendo título bastante (el acuerdo expropiación), con la ocupación de lo expropiado (tradición) lo que ocurre el 14-2-95 con la correspondiente acta de consignación del precio y ocupación.(...)

Claramente, si el sujeto pasivo opta por la aplicación de este criterio del devengo, la plusvalía generada por la expropiación debe imputarse al momento en que se produjo la transmisión de la propiedad de la fábrica con la ocupación, a 1995 en definitiva, siendo irrelevante cuándo haya tenido lugar el pago o pagos.

Es cierto que la recurrente podría haberse acogido al criterio de imputación temporal de las operaciones con precio aplazado, dado el lapso transcurrido desde la ocupación al total cobro del justiprecio. (...)

De tal norma se deduce el derecho que tiene siempre el sujeto pasivo a seguir el criterio general de imputación aun en el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado».

Sobre la renta resultante de un procedimiento de expropiación forzosa puede aplicarse, si se dan los requisitos para ello, la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. En este sentido, la Resolución de la DGT, SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas, núm. V0818/2006, de 26 de abril de 2006 (NFC021948), en relación con un supuesto en el que la entidad consultante, en virtud del procedimiento de expropiación forzosa, transmite al Ayuntamiento unos terrenos, recibiendo a cambio otros, operación que para la DGT puede considerarse como una permuta a efectos fiscales:

«En lo que se refiere a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, el artículo 42 del TRLIS señala en su apartado 1 que "1. Deducción en la cuota íntegra. Se deducirá de la cuota íntegra el 20 por ciento de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales detallados en el apartado siguiente integradas en la base imponible sometida al tipo general de gravamen o a la escala prevista en el artículo 114 de esta ley, a condición de reinversión, en los términos y requisitos de este artículo. Se entenderá que se cumple la condición de reinversión

⁶⁵ NFJ027744.

si el importe obtenido en la transmisión onerosa se reinvierte en los elementos patrimoniales a que se refiere el apartado 3 de este artículo y la renta procede de los elementos patrimoniales enumerados en el apartado 2 de este artículo. "En este sentido, puede otorgarse la consideración de transmisión onerosa a la derivada del procedimiento de expropiación. En lo que se refiere a la operación de permuta, puede considerarse asimismo que supone una transmisión onerosa, ya que se transmite la propiedad de un elemento a otra entidad, con la característica de que la reinversión se produce en el mismo momento de realizarse la operación. (...) En caso de que tanto los terrenos expropiados como los recibidos a cambio formen parte del inmovilizado material de la entidad consultante, y supuesto que se cumplieran los restantes requisitos planteados en el artículo 42 del TRLIS, sería aplicable la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios prevista en dicho artículo. Si por el contrario, en función de su destino económico, los terrenos expropiados o los recibidos tuvieran la consideración de existencias, no se cumplirían las condiciones para la aplicación de la deducción"».

Puede plantearse un problema con el requisito relativo al plazo de reinversión, cuando el justiprecio es incrementado en vía jurisdiccional, lo que para la DGT, Resolución de la SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas núm. V044/2006, de 15 de marzo de 2006 (NFC021995), en aplicación extraordinariamente rígida de las normas del artículo 42 del TRLIS y las de imputación temporal de los ingresos y gastos en los supuestos de litigio, determinaría un nuevo plazo de reinversión de esa renta, con la consiguiente imposibilidad, eventualmente, de acogerse a la deducción por reinversión:

«De acuerdo con los hechos manifestados en el escrito de consulta, se aprobó un plan especial de reinversión, según el cual: "el plazo para que la materialización del beneficio extraordinario, generado el 09-02-2004 produzca los beneficios fiscales establecidos en el artículo 42.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004 será de tres años contados a partir del momento en que goce de las autorizaciones administrativas pertinentes. El plazo para materializar la reinversión del beneficio extraordinario pendiente de producirse será el de tres años contados a partir de la fecha en que la Administración reconozca el mayor valor de las indemnizaciones en litigio".

Por lo tanto, existe un nuevo plazo de materialización del beneficio ya generado el 09-02-2004 que será de tres años desde que se otorguen las autorizaciones correspondientes. En definitiva para que la materialización, mediante la adquisición del terreno, sea apta, se prevé este nuevo plazo para que las nuevas estaciones queden afectas a la actividad del consultante, plazo que el consultante prevé cumplir.

A su vez el plan prevé un nuevo plazo para reinvertir los importes que se obtendrán en un futuro: de tres años contados a partir de la fecha en que la Administración reconozca el mayor valor de las indemnizaciones en litigio. El consultante, dado que el valor de los terrenos y las obras es muy superior al importe obtenido en febrero de 2004, quiere que esta adquisición y las obras que se vayan realizando sirvan como reinversión de la futura renta que se obtenga derivada del litigio, teniendo en cuenta que las nuevas estaciones quedarán afectas en el plazo de tres años previsto en el Plan.

Sin embargo, tanto del artículo 42 del TRLIS como del Plan aprobado se deduce que en caso de un litigio como este va a existir una nueva renta derivada del mismo, que se devengará cuando se ponga fin al litigio y que por tanto existirá un nuevo plazo de reinversión para esta renta, desde el año anterior hasta los tres años posteriores.

Ni el artículo 42 del TRLIS ni el plan especial prevén este supuesto en virtud del cual se pueda anticipar la reinversión más de un año al devengo de las rentas. Por tanto, aun cuando efectivamente las nuevas estaciones entren en funcionamiento dentro del plazo de tres años que establece el plan, no sirve como materialización de las rentas pendientes de generar, en tanto no quede judicialmente fijado el justiprecio».

En lo referente al tratamiento de los intereses percibidos por el expropiado derivados de la expropiación, el TEAC ⁶⁶ ha resuelto que «La cuestión se circunscribe a determinar la naturaleza y calificación tributaria que merecen los intereses de demora abonados por la Administración expropiante, debiendo confirmarse su naturaleza indemnizatoria por el retraso en la resolución del expediente y el pago de las cantidades debidas, que tendrán la consideración que tengan los conceptos principales de donde deriven, de forma que, en este caso, se tratará de una ganancia patrimonial o incremento de patrimonio, aunque diferenciado de la alteración patrimonial producida por la expropiación. De modo que nos encontraríamos con dos incrementos de patrimonio diferenciados, uno cuando se percibe el justiprecio, y otro cuando la Administración satisface los intereses derivados de la demora en la tramitación y pago de la cantidad debida.

En este caso, el cobro de los intereses indemnizatorios por el retraso en la tramitación del expediente de expropiación no estamos ante una transmisión de un elemento patrimonial sino ante una incorporación de un bien al patrimonio del contribuyente, en este caso dinero; que a diferencia del incremento del pago del justiprecio, el incremento de patrimonio regularizado, procede de una indemnización por retraso en el pago, y por tanto la alteración patrimonial no procede de la transmisión onerosa o lucrativa de un bien previamente adquirido, sino que procede de una incorporación de dinero a su patrimonio en que se cuantifica la indemnización, y por tanto, no existe en este incremento que se regulariza una adquisición anterior de tales derechos a título oneroso o lucrativo.

En consecuencia, los intereses no se considerarán como mayor importe del valor de enajenación de los bienes expropiados, sino que se tratarán como un incremento de patrimonio diferenciado de la alteración patrimonial producida por la expropiación».

Argumentos que hace suyos la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.^a) en su Sentencia de 24 de abril de 2008 ⁶⁷.

V. EXPROPIACIÓN FORZOSA E IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

Encontramos una completa exposición de la evolución de la legislación y jurisprudencia relativa a las consecuencias de la expropiación forzosa en relación con el IIVTNU en reiteradas SSTs (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.^a), como la del 12 de junio de 1997 ⁶⁸:

⁶⁶ Resolución Tribunal Económico-Administrativo Central (Vocalía 10.^a), de 21 de abril de 2005 (NFJ020529).

⁶⁷ NFJ029352.

⁶⁸ RJ 1997/4820, que sienta esta jurisprudencia junto con la STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.^a, de 29 de abril de 1994. RJA 1994/3057.

«En efecto, en el artículo 49 de la Ley de Expropiación Forzosa de 1954, se establece que "el pago del precio está exento de toda clase de gastos, de impuestos y gravámenes o arbitrios del Estado, Provincia o Municipio, incluso el de pagos del Estado". Y, aunque se arguye al respecto, con el fin de entender que el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos aquí discutido no está incluido entre los que se mencionan en ese precepto, que el mismo no recae sobre el precio de la expropiación, ni grava la transmisión en sí misma, sino que su objeto económico es el incremento de valor o la plusvalía producida en el inmueble desde su adquisición anterior hasta su actual enajenación, razones que en principio no son desechables, lo cierto es que la jurisprudencia, en Sentencias, entre otras, de 7 junio 1956, 6 diciembre 1968, 8 febrero 1971, 24 marzo 1980, 27 junio y 11 julio 1988 y 11 octubre 1989 (sin perjuicio de otras más matizadas, como la de 4 diciembre 1991), opta y se inclina por la solución de la exención, con base, precisamente, en ese artículo 49 de la Ley de 1954, precepto que, una década después, fue declarado vigente por el artículo 230.5 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 junio 1964.(...)

Sin embargo, en el artículo 188 ter de la Ley 19/1975, de 2 mayo, de Reforma de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, se dice que "en los supuestos de expropiación previstos en esta Ley, en los que fuera de aplicación el valor urbanístico, la diferencia entre este y el valor inicial atribuible a los terrenos o el que les correspondiera con anterioridad a los efectos del arbitrio sobre el incremento del valor, se tendrá en cuenta en la aplicación de dicho arbitrio"; precepto que, según lo indicado en la Disposición Final Quinta de la Ley citada y en la Disposición final Segunda del Texto Refundido de la misma, Real Decreto 1346/1976, de 9 abril, "entrará en vigor simultáneamente a la Ley 41/1975, de 19 noviembre, de Bases del Estatuto de Régimen Local". Y, desarrollada la Base 27 de esta última Ley, en la que se normativiza el Impuesto de autos, en el Real Decreto 3250/1976, de 30 diciembre (que entró en vigor, por lo que a este gravamen se refiere, el 1 de enero de 1979), el artículo 92.11 del mismo, reiterado después en el 12.3 de la Orden 20 diciembre 1978 (Ordenanza Tipo del Impuesto de autos) y en el 355.11 del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 abril (promulgado, este último, en virtud de lo dispuesto en la Disposición Final Primera de la nueva Ley 7/1985, de 2 abril, reguladora de las Bases de Régimen Local), señala que "en los supuestos de expropiación forzosa previstos en el Texto Refundido de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, aprobado por Real Decreto 1346/1976, se estará a lo dispuesto en el artículo 188^{ter} de la Ley 19/1975, de 2 mayo". Por el contrario, en el artículo 108.6 de la vigente Ley 39/1988, de 28 diciembre (que, por su entrada en vigor el 1 de enero de 1990, no es aplicable al presente caso), se puntualiza que "en los supuestos de expropiación forzosa, el cuadro de porcentajes anuales, contenido en el apartado 2 de este artículo, se aplicará sobre la parte del justiprecio que corresponda al valor del terreno". Aunque en su redacción se aprecia una mayor generalización en el concepto del justiprecio, al desvincularlo de la Ley del Suelo y de la referencia al valor urbanístico, ello es más aparente que real, por referirse el Impuesto, en la actualidad, a la sujeción de los terrenos de naturaleza urbana que, como tales, vengán determinados en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

De todo lo expuesto, puede concluirse que:

A) Hasta el 1 de enero de 1979, el artículo 49 de la Ley de Expropiación Forzosa de 1954, sin distinguir entre expropiaciones normales y expropiaciones urbanísticas, determinaba que las evaluaciones, tasaciones o precios expropiatorios, y, en otro sentido, las transmisiones coactivas derivadas de la expropiación, estuvieron "exentas" del Impuesto aquí controvertido.

B) Desde el 1 de enero de 1979 hasta el 1 de enero de 1990, las expropiaciones normales continuaban sometidas al régimen de exención comentado, mientras que las expropiaciones urbanísticas daban lugar a la aplicación del Impuesto, siempre que el supuesto expropiatorio estuviera regulado en la Ley del Suelo y tuviera, además, que entrar en juego el valor urbanístico.

C) A partir del 1 de enero de 1990, todas las expropiaciones, sin las distinciones vistas, se regulan por lo indicado en el artículo 108.6 de la Ley 39/1988, que, en principio, sujeta, sin exención aparente alguna, al Impuesto, tanto la transmisión como la parte del justiprecio que en el citado precepto se concreta»⁶⁹.

Plenamente conforme con dicha jurisprudencia es la doctrina reflejada en la reciente Resolución núm. V2378/2007, de 7 noviembre de la DGT⁷⁰:

«El apartado 1 del artículo 104 del TRLRHL define el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) como "un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos".

El apartado 2 del mismo artículo establece que no está sujeto a este impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

De acuerdo con el artículo 106.1 b) del TRLRHL, en las transmisiones de terrenos a título oneroso, es sujeto pasivo del impuesto la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que transmita el terreno.

El devengo del impuesto se produce, según el artículo 109.1 a) del TRLRHL, en el caso de que se transmita la propiedad del terreno, ya sea a título oneroso o gratuito, entre vivos o por causa de muerte, en la fecha de la transmisión.

Por otra parte, el artículo 49 de la Ley de 16 de diciembre de 1954, de Expropiación Forzosa, señala que "El pago del precio estará exento de toda clase de gastos, de impuestos y gravámenes o arbitrios del Estado, Provincia o Municipio, incluso el de pagos al Estado".

No obstante lo indicado en el párrafo anterior, con ocasión de la transmisión de un terreno de naturaleza urbana como consecuencia de una expropiación forzosa, se produce el devengo del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Este impuesto no grava el

⁶⁹ Puede examinarse un completo análisis de la evolución de dicha jurisprudencia en GONZÁLEZ PINO, A., «Evolución jurisprudencial de la expropiación forzosa respecto al Impuesto sobre el incremento de valor de los Terrenos» en *Actualidad administrativa*. Núm. 43. 1998, págs. 933-938.

⁷⁰ NFC027841.

justiprecio de la expropiación forzosa, sino el incremento de valor que experimenta dicho terreno puesto de manifiesto como consecuencia de la transmisión.

En el caso de que el bien expropiado sea un terreno de naturaleza urbana, se devenga el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, siendo el sujeto pasivo la persona o entidad expropiada, como transmitente del terreno, ya que el impuesto grava el incremento de valor que experimente el terreno como consecuencia de cualquier transmisión de la propiedad, ya sea a título oneroso o lucrativo, entre vivos o por causa de muerte, por actos de carácter voluntario o forzoso.

Si, por el contrario, el bien expropiado fuera un terreno de naturaleza rústica a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, no estará sujeto al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana el incremento de valor que experimente dicho terreno.

En cuanto a la determinación de la base imponible del IIVTNU, el artículo 107.1 del TRLRHL dispone 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 período máximo de 20 años.

A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4".

De acuerdo con el apartado 2 d) del mismo artículo, el valor del terreno en el momento del devengo, en los supuestos de expropiaciones forzosas, será la parte del justiprecio que corresponda al valor del terreno, salvo que el valor de este, en dicho momento, a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles sea inferior, en cuyo caso prevalecerá este último sobre el justiprecio».

Quizás haya sido este tributo local, como se ha señalado al comienzo de este trabajo, el que más polémica doctrinal y jurisprudencial ha suscitado en relación con la posibilidad de sometimiento a tributación o no de las operaciones de expropiación forzosa, a lo que no es seguramente ajeno el hecho de que el propio tributo, en su actual configuración, despierta por sí mismo dudas sobre su adecuación al principio de capacidad económica en determinados supuestos.

Resultó, ciertamente, una lástima que el TC en su Auto núm. 221/2001 de 18 julio ⁷¹ acordara la inadmisión de la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de la Comunidad Valenciana, en relación con el artículo 108.6 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, por presunta vulneración de los artículos 31.1 y 33.3 de la CE, a la que se hizo referencia al comienzo del trabajo; sin pronunciarse sobre una cuestión tan polémica como la planteada y de tanto calado constitucional.

⁷¹ RTC 2001\221 AUTO.

Bibliografía

- CARVAJAL GONZÁLEZ, P. y VILLANUEVA GRIÑÁN, S. [1995]: «La expropiación forzosa: una aproximación a su tributación», en *Carta Tributaria Monografías*, núm. 229. 1995, págs. 1-8.
- CAYÓN GALIARDO, A. M. [2004]: «Consecuencias tributarias de la expropiación forzosa» en *Revista técnica tributaria*, núm. 65, 2004, págs. 89-114.
- FUERTES LÓPEZ, F. J. [2003]: «Expropiación forzosa e IVA: sujeción e inclusión del impuesto en el justiprecio» Resolución comentada DGT 31/2003, 217». en *Aranzadi Jurisprudencia tributaria* núm. 4, 2003, págs. 17-22.
- [2003]: «Expropiación forzosa y tributación (Doctrina del Tribunal Supremo y evolución normativa)» en *Repertorio de jurisprudencia Aranzadi*, n.º 7. 2003. págs. 81-92.
 - [2003]: «De la expropiación como causa del incremento patrimonial gravable por el IRPF y de la interpretación de las normas establecidas en la Constitución: Comentario de la STS de la Comunidad Valenciana 12 de marzo 2003 (JT2003, 717)» en *Aranzadi Jurisprudencia tributaria*, núm. 10, 2003, págs. 18-24.
 - [2004]: «Sobre el extraño recurso de casación en interés de la ley y de cómo complicarlo. A propósito de la expropiación forzosa y de los incrementos patrimoniales en el IRPF. Resolución comentada: Sentencia de la sección 2.ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS de 23 de septiembre de 2004 (RJ 2004, 6010)» en *Aranzadi Jurisprudencia tributaria*, núm. 6, 2004, págs. 383-388.
- GONZÁLEZ PINO, A. [1998]: «Evolución jurisprudencial de la expropiación forzosa respecto al Impuesto sobre el incremento de valor de los Terrenos» en *Actualidad administrativa*, núm. 43, 1998, págs. 933-938.
- DE MIGUEL CANUTO, E. [1995]: «Expropiación forzosa e impuesto sobre Incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana» en *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, núm. 51, 1995, págs. 48-58.

LOS INCENTIVOS FISCALES A LA I+D+i Y SU ADECUACIÓN AL DERECHO COMUNITARIO: EJEMPLOS RECIENTES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES ESPAÑOL

FRANCISCO JOSÉ NOCETE CORREA

*Doctor en Derecho Tributario Europeo.
Universidad de Castilla-La Mancha
Centro Internacional de Estudios Fiscales*

Extracto:

EL análisis de la adecuación al Derecho comunitario realizado por el TJCE y la Comisión Europea respecto de dos medidas concretas establecidas en los artículos 35 y 23 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades para fomentar la realización de actividades de investigación y desarrollo constituyen un buen pretexto para analizar el contenido sustantivo de los incentivos fiscales establecidos en los mismos y de los problemas de carácter comunitario que pudieran presentar, así como examinar la actuación desarrollada por las instituciones comunitarias en el sector de la fiscalidad directa a través de los procedimientos de infracción y la normativa vigente en materia de ayudas de Estado.

El objetivo de este trabajo es el de manifestar cómo esa actuación desarrollada en el ámbito de la «armonización negativa» ha producido un cambio en la forma de proceder del legislador español al diseñar su política fiscal en el sector de la fiscalidad directa.

Palabras clave: fiscalidad directa, incentivos fiscales, procedimiento de infracción, ayudas de Estado e investigación y desarrollo.

Sumario

- I. Introducción: los límites comunitarios a la política fiscal de los Estados miembros.
- II. La política de investigación, desarrollo e innovación tecnológica en la Unión Europea.
- III. La deducción por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica y la sentencia del TJCE en el asunto C-248/06.
- IV. La reducción de los ingresos procedentes de determinados activos intangibles.
- V. Conclusiones.

NOTA: Trabajo realizado en el marco del proyecto de investigación «Últimas tendencias en la lucha contra el fraude fiscal: perspectivas de Derecho interno, comparado y comunitario», dirigido por el profesor Dr. don Miguel Ángel COLLADO YURRITA, financiado por la Consejería de Educación y Ciencia de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, dentro del Plan Regional de Investigación Científica, Desarrollo Tecnológico e Innovación de Castilla-La Mancha (PCI08-0119).

I. INTRODUCCIÓN: LOS LÍMITES COMUNITARIOS A LA POLÍTICA FISCAL DE LOS ESTADOS MIEMBROS

Aunque la integración real del mercado interior únicamente será posible cuando se logre una armonización de los sistemas tributarios que incluya también a los impuestos directos ¹, en el estado actual del Derecho comunitario el sector de la imposición directa continúa siendo un ámbito reservado a la exclusiva competencia de los Estados miembros. La inexistencia en el Tratado de la Comunidad Europea de un precepto que prevea de forma expresa la necesidad de proceder a la armonización de la fiscalidad directa y la consideración del principio de atribución de competencias como el único elemento delimitador del ámbito de actuación de la Comunidad han restringido las posibilidades de intervención en esta materia al desarrollo de una mera labor de aproximación de las legislaciones de los Estados miembros que puedan incidir directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado común.

Este restringido campo de actuación reconocido a las instituciones comunitarias en el sector de la fiscalidad directa se explica por la tradicional consideración de la menor incidencia que el mismo presenta respecto al funcionamiento del mercado, así como por la resistencia ejercida por los Estados miembros, cuya negación sistemática a la cesión de competencias en una materia tan ligada a la noción de soberanía, ha conducido a una situación donde la insuficiencia de las medidas positivas adoptadas a nivel comunitario, favorecida por la exigencia de unanimidad impuesta por el artículo 94 TCE para la adopción de instrumentos normativos, se conjuga con la constatación, cada vez más evidente, de que ciertos aspectos de las normativas nacionales que regulan el sector de la imposición directa perjudican de una manera efectiva la realización del mercado interior.

Frente a esta insuficiencia de la actuación positiva, han sido dos instituciones comunitarias, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y la Comisión Europea, las que han asumido una importante labor de control de la adecuación de las normativas tributarias nacionales en materia de fiscalidad directa al ordenamiento comunitario, bien mediante su confrontación con los principios

¹ *Vid., per omnia*, UCKMAR, V.: «Tratados internacionales en materia tributaria», en AMATUCCI, A. (Dir.): *Tratado de Derecho Tributario*, Temis, Bogotá, 2001, pág. 742.

de no discriminación y no restricción de las libertades comunitarias ², bien mediante el análisis de una determinada normativa interna conforme al procedimiento específicamente establecido para el control de las medidas que pudieran constituir ayudas de Estado ³.

Ha sido en el desarrollo de esta labor de control donde el TJCE ha acuñado un argumento que se ha convertido ya en una cláusula de estilo presente en la práctica totalidad de las sentencias dictadas sobre aspectos relacionados con la fiscalidad directa y en la máxima expresión de la denominada «*armonización negativa*», según la cual «[...] aunque, en el estado actual del Derecho comunitario, la materia de los impuestos directos no está incluida, como tal, en la esfera de competencia de la Comunidad, no es menos cierto que los Estados miembros deben ejercer las competencias que conservan respetando el Derecho comunitario [...]» ⁴.

A pesar de que la afirmación que acabamos de transcribir resulta sobradamente conocida, no resulta ser menos cierto que algunos Estados miembros no le han concedido la trascendencia práctica que realmente reviste hasta que han sido sus propios sistemas tributarios nacionales los que se han visto sometidos a ese juicio de adecuación al Derecho comunitario. El caso español resulta bastante significativo a este respecto, pues no parece haber sido sino hasta las recientes actuaciones desarrolladas por la Comisión Europea mediante la apertura de determinados procedimientos de infracción y expedientes de ayudas de Estado en los que se denunciaba la incompatibilidad con el Derecho comunitario de ciertas medidas contempladas en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ⁵, cuando el legislador español ha tomado conciencia del verdadero impacto que esta labor de control desarrollada por las instituciones comunitarias puede suponer en el diseño de su política fiscal.

Mediante el presente trabajo no pretendemos sino destacar cómo esa actuación de las instituciones comunitarias parece haber inducido a un cambio en el modo de proceder del legislador español al establecer determinados incentivos fiscales en el sector de la fiscalidad directa, un cambio que, en nuestra opinión, resulta especialmente significativo a la luz de dos supuestos concretos relacionados

² Labor desarrollada tanto por el TJCE, al enjuiciar los asuntos que son sometidos a su jurisdicción, como por la propia Comisión Europea, al proceder a la apertura del correspondiente procedimiento de infracción ante vulneraciones concretas del ordenamiento comunitario por parte de los Estados miembros.

³ Labor encomendada a la Comisión conforme a lo establecido en los artículos 87 y 88 TCE.

⁴ Esta afirmación, realizada por primera vez en la STJCE de 14 de febrero de 1995, *Schumacker*, asunto C-279/93 (apartado vigésimo primero), ha sido reiterada, entre otras, en las sentencias del TJCE de 11 de agosto de 1995, *Wielocx*, asunto C-80/94; de 27 de junio de 1996, *Asscher*, asunto C-107/94; de 28 de abril de 1998, *SAFIR*, asunto C-118/96; de 16 de julio de 1998, *Imperial Chemical Industries*, asunto C-264/96; de 29 de abril de 1999, *Royal Bank Of Scotland*, asunto C-311/97; de 14 de septiembre de 1999, *Gschwind*, asunto C-391/97; de 13 de abril de 2000, *Baars*, asunto C-251/98.

⁵ Por citar solo los más recientes podemos referirnos la denuncia formulada ante el TJCE por el tratamiento fiscal beneficioso otorgado a los premios de lotería cuando estos son organizados por determinados organismos o entidades españolas (Nota de prensa IP/07/1030, de 6 de julio de 2007), la declaración como ayuda de Estado de la deducción por actividades exportadoras [Decisión de la Comisión SG (2006) 444 final, de 22 de marzo de 2006, respecto de la ayuda de Estado n.º E 22/2004] o la apertura de un procedimiento formal de investigación respecto a la medida que permite la deducibilidad fiscal del fondo de comercio financiero manifestado por la adquisición de participaciones en entidades extranjeras [Decisión de apertura C (2007) 4321 final, de 10 de octubre de 2007, respecto de la ayuda de Estado C 45/07, publicada en DOUE C 311, de 21 de diciembre de 2007].

con los incentivos fiscales que se establecen en el Impuesto sobre Sociedades español con la finalidad de favorecer la actividad de investigación, desarrollo e innovación (I+D+i) cuya adecuación al ordenamiento comunitario ha sido recientemente analizada mediante cauces procedimentales diversos.

II. LA POLÍTICA DE INVESTIGACIÓN, DESARROLLO E INNOVACIÓN TECNOLÓGICA EN LA UNIÓN EUROPEA

El artículo 3.1 n) TCE alude al fomento de la investigación y el desarrollo tecnológico como una de las acciones que deberá ejecutar la Comunidad para alcanzar sus fines, mención que se concreta en el Título XVIII (arts. 163 a 173 TCE), que bajo la rúbrica *Investigación y desarrollo tecnológico*, establece las acciones que deberán ejecutar tanto la Comunidad como los Estados miembros para fortalecer las bases científicas y tecnológicas de su industria y favorecer el desarrollo de la competitividad internacional, para lo cual prevé el establecimiento de un programa marco plurianual en el que se incluyan el conjunto de las acciones a desarrollar por la Comunidad ⁶.

Uno de los objetivos expresamente mencionados en el artículo 163.2 TCE es el de «...permitir a las empresas la plena utilización de las potencialidades del mercado interior, en particular por medio de la apertura de la contratación pública nacional, la definición de normas comunes y la supresión de los obstáculos jurídicos y fiscales que se opongan a dicha cooperación», por lo que ya en el propio Tratado se hace referencia a la importancia de la fiscalidad en la elaboración de la política de I+D+i, aunque fuera desde una perspectiva negativa, contemplándola como uno de los factores que podrían crear restricciones en el mercado interior.

En la actualidad, la política de fomento y mejora de la investigación y el desarrollo constituye uno de los objetivos reconocidos en la *Estrategia de Lisboa* ⁷, así como en multitud de documentos de las instituciones comunitarias, como en la Comunicación al Consejo Europeo de primavera «Trabajando juntos por el crecimiento y el empleo. Relanzamiento de la estrategia de Lisboa», donde se proponía una revisión del marco vigente en materia de ayudas estatales para la I+D+i que previera la posibilidad de conceder una ayuda pública siempre que tuviera repercusiones positivas importantes para el conjunto de la sociedad y no falseara la competencia ⁸.

La importancia de la política fiscal de los Estados miembros como uno de los instrumentos que pueden favorecer la realización de actividades de I+D+i también ha sido valorada por las instituciones comunitarias, tal y como se manifiesta en la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social «Hacia una utilización más eficaz de los incen-

⁶ Para un estudio en mayor profundidad del contenido y los objetivos de estos programas marco plurianuales en materia de investigación y desarrollo nos remitimos al excelente trabajo de ALONSO MURILLO, F.: *Deducciones fiscales a la I+D+i*, Fundación para el Desarrollo de la Ciencia y la Tecnología en Extremadura (FUNDECYT), 2005, pág. 40 y siguientes.

⁷ Así se conoce a la estrategia comunitaria de renovación económica, social y medioambiental que, con una duración de diez años, se puso en marcha en el Consejo Europeo de Lisboa celebrado en marzo del año 2000.

⁸ COM (2005) 24 final, de 2 de febrero de 2005, pág. 24.

tivos fiscales a la I+D»⁹, donde, tras reconocer el esfuerzo realizado por muchos Estados miembros para conceder un trato fiscal más favorable a la I+D+i, advierte de las dificultades que pueden derivarse como consecuencia de la creciente diversidad de los incentivos fiscales aprobados por los Estados miembros y las condiciones para disfrutar de los mismos, en tanto pueden generar obstáculos de carácter transfronterizo. En definitiva, mediante esta Comunicación, la Comisión centra su atención en los dos problemas que pueden presentar los incentivos establecidos por los Estados miembros para favorecer la actividad de I+D+i, como serían las restricciones de carácter territorial y la compatibilidad con las normas sobre ayudas estatales, dificultades que, como veremos a continuación, suelen plantearse con relativa frecuencia.

III. LA DEDUCCIÓN POR ACTIVIDADES DE INVESTIGACIÓN, DESARROLLO E INNOVACIÓN TECNOLÓGICA Y LA SENTENCIA DEL TJCE EN EL ASUNTO C-248/06

El primero de los incentivos a la I+D+i al que nos vamos a referir es el contemplado en el artículo 35 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades¹⁰ (en adelante TRLIS), precepto en el que se establece un régimen de deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades para los gastos correspondientes a actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica que, en lo que a nosotros interesa¹¹, otorga un diferente tratamiento fiscal en función de que dichos gastos fueran realizados en España o en el extranjero, en virtud del cual:

- Los gastos en I+D+i correspondientes a actividades realizadas en el exterior no podrán sobrepasar el 25% del importe total invertido, debiendo efectuarse en España la actividad principal de investigación y desarrollo.
- Se excluye la posibilidad de deducir los gastos en I+D+i en los que se hubiera incurrido al subcontratar a otra entidad para la realización de las actividades de investigación y desarrollo fuera del territorio nacional.
- Se establece un porcentaje de deducción adicional respecto de los gastos en los que se haya incurrido al contratar la realización de las actividades de investigación y desarrollo¹² con universidades y organismos públicos reconocidos y registrados conforme a la legislación española.

⁹ COM (2006) 728 final, de 22 de noviembre de 2006.

¹⁰ Aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

¹¹ En la medida en que mediante el presente trabajo pretendemos abordar aquellos aspectos de la deducción establecida en el artículo 35 TRLIS con relevancia comunitaria, no incidiremos en el análisis terminológico de los conceptos de «investigación», «desarrollo» e «innovación tecnológica», cuestión que presenta una indudable trascendencia práctica y cuya delimitación, además de suscitar un interesante debate doctrinal, ha sido abordada por los órganos jurisdiccionales y administrativos españoles. En este sentido, véase CHECA GONZÁLEZ, C.: «IS y deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica», *Quincena Fiscal*, número 8/2008, pág. 1 y ss. de la edición electrónica (disponible en www.westlaw.es); ALONSO MURILLO, F.: Deducciones fiscales..., *op. cit.*, pág. 50 y ss.

¹² Este porcentaje de deducción adicional no resulta aplicable respecto de los gastos incurridos por la realización de actividades de innovación tecnológica.

Considerando que el régimen descrito suponía una vulneración a la libertad de establecimiento y a la libre prestación de servicios, la Comisión Europea envió a España una solicitud formal ¹³ para que procediera a la modificación de la normativa discriminatoria, petición que, no siendo atendida por el Gobierno de España, motivó que la Comisión interpusiera un recurso ante el TJCE ¹⁴, que ha sido resuelto mediante sentencia de 13 de marzo de 2008, dictada en el asunto C-248/06.

En dicha sentencia, el Tribunal de Luxemburgo estima las alegaciones de la Comisión, declarando que el artículo 35 TRLIS establece un régimen fiscal más favorable para las empresas que incurran en gastos por la realización o subcontratación de actividades de I+D+i en territorio nacional respecto de aquellas otras que realicen dichas actividades en establecimientos secundarios situados en otro Estado miembro o subcontraten la realización de tales actividades con entidades que procederían a su ejecución fuera del territorio nacional, disuadiendo, al mismo tiempo, a las empresas de los demás Estados miembros de la Unión Europea y de la Asociación Europea de Libre Comercio a abrir establecimientos secundarios en España, pues estos no disfrutarían de este régimen fiscal favorable en la medida en que los gastos correspondientes a las actividades de I+D+i se efectuarían con mayor probabilidad en el lugar de establecimiento principal de la empresa.

A juicio del TJCE, este régimen fiscal discriminatorio constituye una vulneración evidente de las libertades de establecimiento y libre prestación de servicios, que se ven agravadas por el hecho de que se establezca un porcentaje adicional de deducción que solo podrá aplicarse cuando la ejecución de la actividad de investigación y desarrollo sea encomendada a un centro de innovación y tecnología que se encuentre reconocido y registrado conforme a la legislación española, sin contemplar la posibilidad de aplicar esta medida a los centros que hayan obtenido un reconocimiento similar conforme a la legislación de otros Estados miembros.

Así pues, según se desprende de esta sentencia y de la jurisprudencia anterior del propio TJCE, los incentivos fiscales que pretendan favorecer la actividad de I+D+i:

- No podrán estar reservados de manera exclusiva a los gastos efectuados en el territorio del Estado miembro que los establezca, so pena de incurrir en una vulneración del principio de libertad de establecimiento ¹⁵.
- No podrán establecer una diferencia de trato basada en el lugar de ejecución de la prestación del servicio, pues ello supondría una vulneración de la libre prestación de servicios ¹⁶.

Asimismo, esta sentencia viene a confirmar la postura adoptada por la Comisión en la Comunicación «Hacia una utilización más eficaz de los incentivos fiscales a la I+D», en la que señalaba

¹³ Nota de prensa IP/05/933, de 14 de julio de 2005.

¹⁴ Recurso por incumplimiento interpuesto con fecha 2 de junio de 2006, publicado en DOUE C 178, de 29/07/2006, pág. 26.

¹⁵ Sentencia del TJCE de 11 de septiembre de 2007, *Comisión/Alemania*, asunto C-318/05 (apartados 116 y 117).

¹⁶ Sentencias del TJCE de 28 de octubre de 1999, *Vestergaard*, asunto C-55/98 (apartado 21); y de 10 de marzo de 2005, *Laboratorios Fournier*, asunto C-39/04 (apartados 15 y 16).

las restricciones territoriales que pudieran establecerse al disfrute de estos incentivos como una de las cuestiones que plantearía mayores problemas de compatibilidad con el ordenamiento comunitario, al tiempo que, con la finalidad de que las entidades públicas equivalentes establecidas en otros Estados miembros fueran tratadas del mismo modo que las nacionales, evitando que pudieran llegar a producirse situaciones discriminatorias en los supuestos de subcontratación transfronteriza, ponía a disposición de los Estados miembros una lista de entidades públicas establecidas en la Unión Europea que desarrollan actividades de I+D+i ¹⁷.

Este último podría haber sido uno de los mecanismos utilizados por la Administración española para garantizar la fiabilidad y seriedad de los centros de investigación establecidos en otros Estados miembros, razón por la que el TJCE no acepta la justificación formulada por España en el sentido de que solo el reconocimiento y registro de los centros de investigación realizado conforme a la legislación española permite verificar la fiabilidad y seriedad de las universidades y organismos públicos que realizan actividades de investigación y desarrollo, pues nada impide que ese porcentaje de deducción adicional pueda aplicarse cuando las actividades son realizadas por centros de innovación y tecnología que hayan obtenido un reconocimiento similar en otro Estado miembro de la Unión Europea.

También resulta rechazada la alegación formulada por el Estado español mediante la que se pretenden justificar las limitaciones que el artículo 35 TRLIS establece a la deducibilidad de los gastos por actividades de I+D+i realizadas fuera del territorio nacional, por resultar necesarias para evitar que las empresas deduzcan este tipo de gastos en el Estado miembro en que se realizaron y, a la vez, en el Estado miembro en el que están establecidas. Ante la citada alegación, el Tribunal de Luxemburgo recurre a su consolidada jurisprudencia en materia de adecuación al ordenamiento comunitario de las medidas antiabuso adoptadas por los Estados miembros para evitar el fraude fiscal ¹⁸, recordando que estas medidas no pueden articularse mediante presunciones de carácter general que impidan al contribuyente probar la realidad económica de la conducta desarrollada ¹⁹, por lo que la justificación basada en la necesidad de evitar un eventual doble aprovechamiento fiscal de los gastos incurridos por la realización de actividades de I+D+i no podrá acogerse desde el mismo momento en que la Ley del Impuesto sobre Sociedades no contiene disposición alguna que permita, a los contribuyentes que han incurrido en esos gastos por la realización de tales actividades en otro Estado miembro, probar que los mismos no han sido objeto de deducción fiscal en dicho Estado.

Como consecuencia de esta declaración de incompatibilidad del régimen de deducción de los gastos derivados de la realización de actividades de I+D+i con la libertad de establecimiento y la libre prestación de servicios, el Estado español deberá modificar el texto del artículo 35 TRLIS, obli-

¹⁷ COM (2006) 728 final, págs. 5 y 13.

¹⁸ Jurisprudencia que ha sido recogida en la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social *«Aplicación de medidas contra las prácticas abusivas en el ámbito de la fiscalidad directa dentro de la UE y en relación con terceros países»*, COM (2007) 785 final, de 12 de diciembre.

¹⁹ Así se declara, entre otras, en las sentencias del TJCE de 12 de septiembre de 2006, *Cadbury Schweppes*, asunto C-196/04 (apartados 50 y 70); de 13 de marzo de 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, asunto C-524/04 (apartado 73); y de 11 de octubre de 2007, *Elisa*, asunto C-451/04 (apartado 91).

gación a la que se pretende dar cumplimiento ²⁰ mediante el *Proyecto de Ley por el que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria* ²¹, en el que se establece una nueva redacción del citado precepto en la que desaparecen la restricción relativa al importe máximo de los gastos que pueden ser objeto de deducción por la realización de actividades I+D+i fuera del territorio nacional, se permite la deducción de los gastos en los que se haya podido incurrir al subcontratar a otras entidades para la ejecución de este tipo de actividades fuera del territorio nacional y se elimina la reducción adicional que resultaba aplicable cuando se contrataba la realización de los proyectos de investigación y desarrollo a organismos reconocidos y registrados conforme a la legislación española.

Esta última medida, la supresión del porcentaje adicional de deducción que resulta aplicable cuando la actividad de investigación y desarrollo se encomienda a un centro de reconocido prestigio, no se fundamenta en una dificultad de carácter práctico que impida a la Administración española conocer qué organismos pertenecientes a otros Estados miembros reúnen unos estándares de calidad similares a los manifestados por los centros reconocidos y registrados conforme a la legislación española ²², sino que encuentran su justificación en el coste que derivaría de su extensión a los organismos de reconocido prestigio existentes en otros Estados miembros y en razones de política fiscal que deben vincularse a la progresiva eliminación de los incentivos fiscales a la I+D+i articulados mediante deducciones en cuota que, según ha manifestado el propio Gobierno, se producirá a partir del año 2012 ²³.

En este sentido, no podemos sino compartir la crítica formulada por CHECA GONZÁLEZ ²⁴ ante la anunciada desaparición de este incentivo fiscal, máxime cuando los incentivos fiscales se han convertido en uno de los principales instrumentos para favorecer el fomento de la actividad de investigación y desarrollo, objetivo que, como ya tuvimos ocasión de exponer, ha sido destacado dentro de la Estrategia de Lisboa como uno de los factores que desempeñan un papel fundamental para el aumento de la productividad y el crecimiento económico.

²⁰ Con una celeridad y diligencia que dista mucho de la manifestada ante los múltiples requerimientos efectuados por la Comisión para que procediera a la adecuación de este incentivo fiscal a la normativa comunitaria. Concretamente, con fecha 22 de diciembre de 2004, la Comisión requirió a España para que presentase sus observaciones, emitiendo, con fecha 5 de julio de 2005, un dictamen motivado en el que instaba a eliminar las restricciones en el plazo de dos meses. Con fecha 29 de julio de 2005, se emitió un nuevo dictamen motivado en el que se concedía una prórroga al Reino de España, procediendo finalmente a interponer el recurso por incumplimiento con fecha 2 de junio de 2006.

²¹ Publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales de 5 de septiembre de 2008.

²² Como ya tuvimos ocasión de señalar, la propia Comisión Europea puso a disposición de los Estados miembros una lista de organismos públicos dedicados a la realización de actividades de I+D+i en la Unión Europea que resultaría accesible en línea, a la vez que invitaba a los Estados miembros a facilitar información sobre otras entidades que estimasen conveniente incluir en la lista, por lo que tampoco resultaría excesivamente problemático establecer un apartado en dicha lista en la que se relacionaran los organismos de probado prestigio reconocido por los distintos Estados miembros.

²³ La intención del Gobierno parece ser la de sustituir estos incentivos fiscales por ayudas directas vinculadas a la realización de actividades de investigación, desarrollo e innovación, circunstancia que puede originar que aumenten los supuestos en los que resulte analizada la adecuación de dichas medidas a la normativa comunitaria en materia de ayudas de Estado.

²⁴ CHECA GONZÁLEZ, C.: «IS y deducción por actividades...», *op. cit.*, pág. 15.

IV. LA REDUCCIÓN DE LOS INGRESOS PROCEDENTES DE DETERMINADOS ACTIVOS INTANGIBLES

El segundo de los incentivos fiscales a la I+D+i al que nos vamos a referir ha sido establecido por la *Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea*, con el propósito de dotar de contenido al artículo 23 TRLIS mediante el establecimiento de una reducción de los ingresos procedentes de determinados activos intangibles que tiene por finalidad, según se declara en la propia Exposición de Motivos, estimular a las empresas que desarrollen actividades de carácter eminentemente tecnológico, favoreciendo la internacionalización de las empresas innovadoras y reduciendo su dependencia tecnológica del exterior.

El beneficio fiscal contemplado en ese artículo 23 TRLIS se traduce en la concesión de una exención parcial, equivalente al 50%, y limitada²⁵ de los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes y otros activos intangibles, que se enumeran con carácter exhaustivo²⁶, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- Que la entidad cedente haya creado los activos objeto de cesión.
- Que los derechos de uso o explotación sean utilizados por el cesionario en el desarrollo de una actividad económica, siempre que esa utilización no se materialice en una entrega de bienes o prestación de servicios susceptible de generar gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente cuando ambas entidades sean vinculadas.
- Que el cesionario no resida en un territorio de nula tributación o paraíso fiscal.
- Que se diferencie la contraprestación correspondiente a la cesión y a contraprestaciones accesorias de servicios cuando un mismo contrato incluya tales prestaciones.
- Que la entidad registre contablemente los ingresos y gastos correspondientes a los activos que son objeto de cesión.

Así pues, mediante este precepto se intenta, en definitiva, implantar un régimen fiscal privilegiado para los activos generados por la realización de una actividad de investigación y desarrollo similar al establecido en otros Estados miembros como Holanda²⁷, Bélgica²⁸ o Luxemburgo²⁹ bajo la genérica denominación de *patent box*.

²⁵ La exención no se aplicará a partir del período impositivo siguiente a aquel en que los ingresos procedentes de la cesión de cada activo, computados desde el inicio de la misma y que hayan tenido derecho a la reducción, superen el coste del activo creado, multiplicado por seis.

²⁶ Solo disfrutarán de esta exención parcial los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o explotación de patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, así como de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

²⁷ Se establece un gravamen efectivo del 10%, en lugar del tipo general del 25,5%, para los beneficios netos (cánones y plusvalías) procedentes de activos intangibles desarrollados por la propia empresa.

²⁸ Aplica una reducción del 80% sobre los beneficios procedentes de patentes, con lo que el tipo de gravamen efectivo al que quedarán sometidas estas rentas será del 6,8%.

²⁹ Contempla una exención del 80% del importe neto de las rentas obtenidas como consecuencia del desarrollo de una actividad de explotación de la propiedad intelectual o de las ganancias patrimoniales manifestadas por la venta de esa pro-

Pues bien, al contrario de lo que sucedía respecto del beneficio fiscal contemplado en el artículo 35 TRLIS, donde el juicio de adecuación a las libertades comunitarias del incentivo fiscal destinado a favorecer la actividad de investigación y desarrollo se efectuaba en un momento posterior a su entrada en vigor, en el caso de la medida contemplada en el artículo 23 TRLIS el análisis de compatibilidad con el ordenamiento comunitario se ha efectuado con carácter preventivo, pues, ante la posibilidad de que la medida propuesta pudiera ser calificada como una ayuda de Estado, el Gobierno español ha optado, en esta ocasión, por realizar una comunicación formal a la Comisión para que se pronunciara de manera expresa sobre la adecuación de dicho incentivo a las exigencias comunitarias.

La realización de esta comunicación formal supone, desde luego, un importante cambio en el modo de proceder de la Administración española, e implica el reconocimiento definitivo por parte del legislador español de los límites impuestos por el respeto al ordenamiento comunitario incluso en aquellas materias que, como la imposición directa, constituyen una competencia exclusiva de los Estados miembros. Seguramente han sido acontecimientos recientes como la apertura por parte de la Comisión Europea de un procedimiento formal de investigación en materia de ayudas de Estado respecto de la medida establecida en el artículo 12.5 TRLIS, que permite amortizar fiscalmente el fondo de comercio financiero derivado de la adquisición de participaciones significativas en entidades no residentes, las que llevaron al legislador español a establecer en la disposición adicional novena de la Ley 16/2007, que la aplicación efectiva del artículo 23 TRLIS «...quedará condicionada a su compatibilidad con el ordenamiento comunitario».

La novedad que supuso la utilización de este procedimiento por parte del legislador español, así como la excesiva premura manifestada por determinadas empresas que pretendían la aplicación inmediata de este beneficio fiscal, hicieron surgir algunas dudas respecto de la interpretación que debía hacerse de esa disposición adicional novena que hacía depender la aplicación del artículo 23 TRLIS de una declaración previa de compatibilidad con el Derecho comunitario. En nuestra opinión, resulta evidente que mediante esta disposición normativa de carácter interno no se estaba realizando ninguna afirmación genérica, tan loable como superflua, sobre la necesidad de que el derecho interno no contravenga el ordenamiento comunitario ³⁰, sino que se estaba introduciendo una condición suspensiva que impedía la aplicación efectiva del incentivo fiscal previsto en el artículo 23 TRLIS en tanto no se produjera una declaración expresa, por parte de la institución comunitaria correspondiente, en la que se afirmara su compatibilidad con el ordenamiento comunitario.

En definitiva, mediante la disposición adicional novena de la Ley 16/2007, se anunciaba el sometimiento de la medida aprobada por el legislador español a un procedimiento comunitario específico, el existente en materia de ayudas de Estado, a la vez que anticipaba cuál era la consecuencia inmediata que derivaba del inicio de dicho procedimiento, como es el sometimiento de la medida analizada a una condición suspensiva, tal y como se desprende de lo dispuesto en el artículo 88.3

iedad intelectual. Este régimen fiscal beneficioso no solo se aplica a patentes, software, diseños o modelos industriales, sino que también se extiende a las marcas.

³⁰ No nos encontrábamos, en definitiva, ante una afirmación como la prevista en el artículo 5 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en la que se realiza una innecesaria declaración de la superioridad jerárquica que corresponde a los acuerdos internacionales (norma de carácter suprallegal) sobre la ley interna.

TCE y en el Reglamento 659/1999/CE, de 22 de marzo, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE ³¹.

Así, mientras que en el primero de los preceptos mencionados se establece la obligación que corresponde a todo Estado miembro de informar a la Comisión acerca de los proyectos dirigidos a la concesión o modificación de ayudas, estableciendo la imposibilidad de que el Estado miembro pueda ejecutar las medidas proyectadas antes de que haya recaído una decisión definitiva, el Reglamento 659/1999/CE especifica cuál sería el procedimiento a seguir en el análisis de la compatibilidad del incentivo fiscal contemplado en el artículo 23 TRLIS, que en la medida en que pudiera constituir una «nueva ayuda» notificada a la Comisión, quedaría sometida, en virtud de su artículo 3, a una «*cláusula de efecto suspensivo*» que impediría que dicha medida pudiera llevarse a efecto «...antes de que la Comisión adopte o deba considerarse que ha adoptado una Decisión autorizando dicha ayuda» ³².

En el caso de la medida proyectada por el artículo 23 TRLIS, la Decisión de la Comisión ³³ fue la de declarar su compatibilidad con el ordenamiento comunitario, al entender que se trataba de una medida no selectiva que, en consecuencia, no constituía ayuda estatal en el sentido del artículo 87.1 TCE.

Entre los argumentos utilizados por la Comisión para afirmar la ausencia de selectividad se indica que el sistema está abierto a cualquier empresa que cree activos intangibles, con independencia de su dimensión, estructura jurídica o sector de actividad, por lo que, tratándose de una medida fiscal abierta a todos los agentes económicos que operan en un Estado miembro estaríamos, en principio, en presencia de una medida general. A este razonamiento, añade la Comisión que «...El hecho de que no todas las empresas decidan crear un activo intangible que da derecho a la subvención y genere ingresos correspondientes a la cesión del derecho a usarlo o explotarlo no constituye más que un mero reflejo de la realidad económica», para terminar afirmando que «...Es cierto que algunas empresas pueden beneficiarse de la medida más que otras, pero esto no supone necesariamente que la medida sea selectiva».

El concepto de selectividad manejado por la Comisión en este asunto coincide plenamente con el manifestado en la jurisprudencia del TJCE ³⁴ según el cual «...una medida estatal que beneficia

³¹ Referencia que, en la actualidad, debe entenderse realizada al artículo 88 TCE.

³² Esa Decisión, bien declarando la compatibilidad de la medida tras su examen previo o bien declarando la necesidad de incoar un procedimiento de investigación formal, debería adoptarse en el plazo de los dos meses siguientes a la recepción de la notificación, pues, en caso contrario, tal como establece el artículo 4.6 del Reglamento 659/1999/CE, «se considerará que la Comisión ha autorizado la ayuda», pudiendo el Estado miembro ejecutar las medidas «tras haber informado previamente a la Comisión, salvo que esta adopte una decisión de conformidad con el presente artículo en un plazo de 15 días laborables a partir de la recepción de dicha información».

³³ Decisión de la Comisión C (2008) 467 final, de 13 de febrero de 2008, respecto de la ayuda de Estado n° 480/2007, publicada en DOUE C 80, de 1 de abril de 2008.

³⁴ Entre otras, en las sentencias del TJCE de 8 de noviembre de 2001, *Adria-Wien*, asunto C-143/99 (apartado 35); de 15 de diciembre de 2005, *Unicredito Italiano*, asunto C-148/04 (apartado 49); de 15 de junio de 2006, *Air Liquide Industries Belgium*, asuntos acumulados C-393/04 y 41/05 (apartado 32) o en las sentencias del TPI de 26 de enero de 2006, *Stadtwerke Schwäbisch*, asunto T-92/02 (apartado 109); y de 10 de abril de 2008, *Países Bajos y Alemania/Comisión*, asunto T-233/04 (apartados 85, 86 y 95). En esta última sentencia se afirma que una medida estatal podrá ser selectiva cuando favorezca a determinadas empresas o producciones respecto a otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable habida cuenta del objetivo perseguido por la medida en cuestión.

indistintamente a la totalidad de las empresas situadas en el territorio nacional no puede constituir una ayuda de Estado», así como con el adoptado por la propia Comisión en su «Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas»³⁵, en la que se afirmaba que «... las medidas fiscales abiertas a todos los operadores económicos que actúan en el territorio de un Estado miembro constituyen medidas generales», o en su Comunicación «Hacia una utilización más eficaz de los incentivos fiscales a la I+D», donde afirmaba que «...los incentivos fiscales a la I+D que están abiertos a todas las empresas con independencia de su tamaño, sector o ubicación se consideran medidas generales»³⁶.

Se puede afirmar, en consecuencia, que en el examen de adecuación al ordenamiento comunitario del régimen establecido por el artículo 23 TRLIS, la Comisión ha recurrido a la noción habitual o tradicional de selectividad, al contrario de lo sucedido respecto al procedimiento de investigación formal incoado en relación con el artículo 12.5 TRLIS, donde la Comisión parece haber acudido a una noción de *selectividad de facto* según la cual, aunque la medida resulte objetivamente abierta a todos los operadores económicos, sería selectiva en función del tipo de operación económica que debería realizarse para poder disfrutar de la deducibilidad fiscal del fondo de comercio financiero, pues solamente se vendría a favorecer a las empresas españolas que efectuaran una adquisición significativa de participaciones de empresas extranjeras, llegando a afirmar que «...ni el elevado número de empresas beneficiarias ni la diversidad e importancia de los sectores industriales a los que pertenecen dichas empresas permiten considerar que las medidas analizadas constituyen una medida general de política económica»³⁷.

La aplicación de este concepto de *selectividad de facto* al análisis de las medidas propuestas en el artículo 23 TRLIS quizás hubiera arrojado un resultado diferente al de la inexistencia de ayuda de Estado por ausencia de selectividad, pues resulta evidente que este incentivo fiscal beneficiará de una manera especial a las empresas con una mayor base tecnológica que se dediquen a la creación de los activos intangibles que, con carácter exhaustivo, se enuncian en el citado artículo, y ello con independencia de que, tratándose de una medida destinada a favorecer la actividad de I+D+i, objetivo comunitario expresamente reconocido en la *Estrategia de Lisboa*, se llegara a afirmar la compatibilidad de la medida declarada selectiva con el mercado común al concurrir una circunstancia excepcional que justificaba su adopción.

La diversidad de soluciones que pueden alcanzarse en función de la noción de selectividad utilizada por la Comisión en el análisis de una determinada medida nos induce a plantear la necesidad de que esta institución comunitaria fije un concepto que no pueda ser tan diferente como los manifestados, en un lapso temporal de apenas cuatro meses, en la Decisión de apertura del procedimiento relativo a la deducibilidad fiscal del fondo de comercio financiero y en la Decisión que aprueba la

³⁵ DOCE C 384, de 10 de diciembre de 1998, apartado 13.

³⁶ COM (2006) 728 final, págs. 8 y 9.

³⁷ Decisión C (2007) 4321 final, pág. 7. En definitiva, la Comisión adopta un concepto de selectividad que, contrariando expresamente el manifestado en la sentencia del TPI dictada en el asunto T-233/04 a la que anteriormente hacíamos referencia, le permitiría afirmar la selectividad de una medida estatal en función de las empresas que podrían resultar especialmente favorecidas por su implantación, sin entrar a analizar si esas empresas se encuentran en una situación fáctica y jurídica equivalente a la de aquellas otras que, según la Comisión, no podrían disfrutar de ese incentivo fiscal.

reducción de los ingresos procedentes de determinados activos intangibles, pues si bien es cierto que los Estados miembros deberían manifestar una mayor diligencia a la hora de analizar la adecuación de sus incentivos fiscales al ordenamiento comunitario, también lo es que no podrán proceder a la realización de tal cometido en un marco de permanente indefinición e inseguridad jurídica.

Respecto a las cuestiones de carácter sustantivo que podrían derivarse del régimen diseñado por el artículo 23 TRLIS, consideramos que pueden revestir una especial importancia el debate acerca de la posible ampliación de los activos intangibles que dan derecho a la aplicación de la reducción y los problemas que podrían derivar de su aplicación a operaciones realizadas entre sociedades vinculadas.

En cuanto a la primera de las cuestiones planteadas, quizás el aspecto más polémico sea el de la posible extensión de la exención parcial prevista en el artículo 23 TRLIS a los ingresos derivados de la cesión de las marcas. No obstante, la existencia en el ámbito de la Unión Europea de un incentivo fiscal que, siendo similar al establecido por el legislador español, se aplica a las marcas sin haber planteado problemas de compatibilidad con el ordenamiento comunitario³⁸ o, lo que resulta aún más importante, la declaración por parte de la Comisión Europea de que la medida prevista en el artículo 23 TRLIS no resultaba selectiva, parecen ser argumentos que avalarían la compatibilidad con el ordenamiento comunitario de esa posible ampliación del ámbito objetivo de aplicación de este incentivo fiscal.

La apreciación que acabamos de realizar sería bien distinta si, en lugar de afirmar la ausencia de selectividad, la Comisión hubiera declarado que la medida fiscal contemplada en el artículo 23 TRLIS era selectiva, aunque compatible con el mercado común en función del objetivo perseguido por la misma. En tal caso, atendiendo al propio concepto de marca contemplado en la normativa española como «...todo signo susceptible de representación gráfica que sirva para distinguir en el mercado los productos o servicios de una empresa de las de otras»³⁹, solo una interpretación excesivamente voluntarista de los conceptos generales de I+D+i, o del concepto más específico de «innovación presentacional», mediante el que se pretende designar la innovación que puede producirse en los ámbitos del diseño y la mercadotecnia⁴⁰, justificaría que esa extensión a las marcas de la exención parcial prevista en el artículo 23 TRLIS resultase compatible con el ordenamiento comunitario por resultar adecuada para conseguir el fomento de las actividades de I+D+i.

También podría plantear problemas desde una perspectiva comunitaria, aunque no ya en materia relacionada con el régimen de ayudas de Estado, la prohibición que con carácter absoluto se contempla en el artículo 23 TRLIS respecto a la imposibilidad de aplicar este régimen cuando la entidad cesionaria de los derechos de uso o explotación realice entregas de bienes o prestaciones de servicios a favor de una entidad cedente con la que esté vinculada.

³⁸ Es el caso de la *patent box* luxemburguesa.

³⁹ Artículo 4 de la Ley 17/2001, de 7 de diciembre, de Marcas.

⁴⁰ Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones «Política de la innovación: actualizar el enfoque de la Unión en el contexto de la Estrategia de Lisboa», COM (2003) 112 final, de 11 de marzo de 2003, pág. 8.

La formulación legal de esta prohibición, unida a una interpretación de la Administración tributaria excesivamente rigorista, podría dar lugar a la configuración de una medida antiabuso que podría alcanzar no solo a situaciones en las que existe una evidente finalidad elusiva, sino también a operaciones que pudieran responder a una auténtica realidad económica, sin que en este caso se haya previsto la posibilidad por parte del contribuyente de destruir la presunción de existencia de un montaje puramente artificial diseñado con una finalidad elusiva demostrando, por ejemplo, que las operaciones realizadas entre las sociedades vinculadas son habituales en función del sector al que pertenecen o se corresponden con el valor normal de mercado para este tipo de operaciones comerciales.

Esta circunstancia podría, en definitiva, plantear problemas de compatibilidad con la jurisprudencia, emanada del TJCE y asumida por la Comisión Europea, en materia de medidas antiabuso. En este sentido, debe indicarse que, aunque la Comisión haya declarado que la medida establecida en el artículo 23 TRLIS no constituye una ayuda de Estado, dicha circunstancia no excluye la posibilidad de que esta cláusula destinada a evitar la elusión fiscal pueda verse sometida a un examen de compatibilidad con el Derecho comunitario mediante la incoación del correspondiente procedimiento de infracción o mediante el recurso al planteamiento de una cuestión prejudicial, aunque esta última opción resulta altamente improbable dada la reticencia de los órganos jurisdiccionales españoles a utilizar este mecanismo.

V. CONCLUSIONES

A lo largo de este trabajo hemos intentado expresar cómo la insuficiencia de las medidas de aproximación de legislaciones adoptadas en el ámbito de la fiscalidad directa unida a la falta de voluntad política de los Estados miembros, que se han demostrado incapaces de alcanzar un consenso sobre las líneas prioritarias de actuación en esta materia, contribuyen a que este sector de la fiscalidad directa continúe siendo un terreno propicio para la armonización negativa desarrollada por las instituciones comunitarias al enjuiciar la compatibilidad de la normativa interna con el ordenamiento comunitario.

Esta labor desarrollada por el TJCE y la Comisión Europea, a la que los Estados miembros otorgan un carácter exclusivamente destructivo de su legislación interna olvidando la importancia que podría revestir en orden a la delimitación de unos principios comunes en el ámbito de la fiscalidad directa, está incidiendo de una manera especial en la política fiscal de los Estados miembros, incluso cuando la misma se plasma en el establecimiento de incentivos fiscales que pretenden la consecución de un objetivo comunitario como el fomento de las actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica.

El análisis de adecuación al Derecho comunitario del incentivo fiscal establecido en el artículo 23 TRLIS, realizado tras la primera solicitud formal de este tipo que el legislador español ha efectuado a la Comisión Europea, parecen aventurar un cambio en la actitud del legislador español a la hora de diseñar su política fiscal en el sector de la fiscalidad directa que necesariamente deberá com-

plementarse con una acción positiva dirigida a sensibilizar a los órganos administrativos y jurisdiccionales españoles de la importancia que revisten los argumentos de Derecho comunitario pues, como se ha manifestado reiteradamente en la jurisprudencia del tribunal de Luxemburgo, el Derecho comunitario no solo resulta susceptible de ser infringido por el legislador nacional, sino también por la actuación que en aplicación de dicha legislación puedan desarrollar la Administración y los Tribunales internos.

En cualquier caso, este cambio resultará insuficiente si no resulta acompañado de una actuación de armonización positiva y de un mayor rigor por parte de las instituciones comunitarias al delimitar el significado de conceptos como el de selectividad, pues en caso contrario nos encontraremos en un marco de permanente indefinición e inseguridad jurídica en el que las consideraciones de carácter político pueden prevalecer sobre los argumentos jurídicos.

LA IRREGULARIDAD EN EL IRPF DE LOS RENDIMIENTOS DE LAS STOCK OPTIONS

(Comentario a la STS, Sala de lo Contencioso- Administrativo, de 9 de julio de 2008, rec. núm. 5/2007) *

ANDRÉS GARCÍA MARTÍNEZ

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Autónoma de Madrid*

Extracto:

LA Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2008 ha declarado ilegal, por extralimitación del Reglamento respecto a la Ley, el inciso del artículo 10.3 del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, que aprobaba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que exigía que el derecho de opción de compra sobre acciones o participaciones concedido a los trabajadores (*stock options*) «solo pudiese ejercitarse transcurridos más de dos años desde su concesión», para considerar irregular el rendimiento derivado del ejercicio del mismo y, por tanto, para que esta renta pudiese beneficiarse de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 17.2 a) de la Ley 40/1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La decisión del Tribunal Supremo es de gran importancia, no solo respecto a los casos que aún estén pendientes de resolución definitiva a los que, por aplicación del requisito mencionado, se les hubiese negado la aplicación de la reducción, sino también porque la regulación actual, contenida en el artículo 11.3 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, que aprueba el actual Reglamento del IRPF, recoge en términos idénticos el requisito en cuestión, sin que la relación entre la Ley y el Reglamento actuales se haya visto modificada. En consecuencia, los argumentos mantenidos en la Sentencia del Tribunal Supremo para declarar la mencionada ilegalidad reglamentaria pueden ser esgrimidos por los contribuyentes a los que, por aplicación de la normativa actual, se les haya negado la aplicación de la reducción por irregularidad de los rendimientos del trabajo prevista en el artículo 18.2 de la actual Ley del IRPF y la doctrina del Tribunal Supremo habrá de ser, lógicamente, aplicada por los Tribunales que conozcan de estas controversias.

En este trabajo analizamos la doctrina mantenida por el Tribunal Supremo en la Sentencia citada, dando un repaso previo al mecanismo de las *stock options* y al régimen tributario de las mismas en el IRPF, deteniéndonos, finalmente, en el estudio de los requisitos determinantes de la irregularidad de los rendimientos derivados de las mismas, que dan acceso a la aplicación de la reducción prevista en el artículo 18.2 de la Ley 35/2006, de 28 de diciembre, del IRPF.

Palabras clave: IRPF, *stock options*, rendimientos del trabajo irregulares y reducción.

* Véase el texto íntegro de esta Sentencia en la *Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas, Jurisprudencia)*. CEF, núm. 307 (octubre 2008), págs. 88-96. La Sentencia también se recoge en la Base Documental *Normacef Fiscal y Contable* con la referencia NFJ029233.

Sumario

1. Introducción.
2. El mecanismo de las *stock options*.
3. La calificación a efectos del IRPF del rendimiento derivado de las *stock options*.
4. Los requisitos de irregularidad de los rendimientos derivados del ejercicio de los derechos de opción sobre acciones.

1. INTRODUCCIÓN

Constatava el profesor PALAO en los albores de la presente década cómo un nuevo término inglés del vocabulario financiero, *stock options*, había pasado a formar parte del lenguaje diario en España a raíz, fundamentalmente, de la relevancia mediática que en nuestro país alcanzó el plan de incentivos para directivos de alguna conocida empresa de telecomunicaciones¹. Ello no era sino la punta del iceberg, pues el término ya gozaba de una amplia extensión en el ámbito de las grandes empresas, como bandera visible de las políticas de personal gestadas en las multinacionales norteamericanas, que no tardaron en ser importadas por las empresas españolas².

Comenzó, pues, la singladura de las *stock options* por el mundo jurídico nacional, en el que, como la nave *Argo*, que partió al mando de *Jasón* en busca del vellocino de oro, pronto encontrarían importantes obstáculos en el camino, por obra, principalmente, de la normativa fiscal³. Ha tenido que venir ahora el Tribunal Supremo –cual la diosa *Atenea* para *Jasón* y los argonautas– a remover alguno de esos obstáculos, declarando *ilegal*, en la Sentencia de 9 de julio de 2008, (NFJ029233), alguno de los requisitos que el Reglamento del IRPF exigía para que la renta procedente de las *stock options* fuese considerada, atendiendo a su período de generación, como renta irregular y, en consecuencia, le fuese aplicable a la misma la reducción que para este tipo de rentas se prevé en la normativa del IRPF a fin de amortiguar el impacto de la progresividad de la tarifa en el ejercicio en que se imputan dichas rentas⁴.

¹ Cfr., PALAO TABOADA, C., «Agitation in Spanish Law on Stock Options», *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 54, núm. 4/2000, pág. 181.

² Como destaca COLMENAR VALDÉS, S., «La tributación de las opciones de compra de acciones a favor de empleados: estudio de una polémica», *Impuestos*, tomo II/2001, pág. 453, el auge de las nuevas políticas retributivas en nuestro país «se inicia en los años ochenta a impulso de las multinacionales norteamericanas que trasladan e imponen a sus filiales españolas sus políticas de personal, adoptándose con posterioridad por las grandes empresas domésticas españolas».

³ Considera LASARTE ÁLVAREZ, J., *Régimen fiscal de los rendimientos de trabajo vinculados a las acciones*, Estudios Financieros, Madrid, 2007, pág. 145, que las *stock options* «comienzan a pasar de moda principalmente por obra del legislador fiscal, a lo que se une la falta de atención de la normativa laboral.»

⁴ Como señala ALONSO GONZÁLEZ, L. M., «Fiscalidad de las *stock options* como rendimiento del trabajo en especie», *Impuestos*, Tomo I/2000, pág. 435, «la progresividad de la tarifa del IRPF está pensada para una base imponible integrada por rentas generadas durante el período impositivo de duración anual. Ante rentas que requieren un plazo más largo para su generación debe buscarse alguna solución tendente a restar progresividad al impuesto ya que la demora en la realización de la renta acostumbra a indicar que durante el plazo de espera se ha estado privado de su disfrute.»

En concreto, la mencionada Sentencia del Tribunal Supremo declara ilegal, por extralimitación del Reglamento respecto a la Ley, y por tanto anula, el requisito establecido en el artículo 10.3 del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, que aprobaba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de que el derecho de opción de compra sobre acciones o participaciones concedido a los trabajadores *solo pudiese ejercitarse transcurridos más de dos años desde su concesión*, para que el rendimiento procedente del mismo se considerase irregular, por tener un período de generación superior a dos años y, en consecuencia, se beneficiase de la reducción establecida en el artículo 17.2 a) de la Ley 40/1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ⁵.

La decisión del Tribunal Supremo es importante, pues supone facilitar el acceso a la aplicación de la reducción prevista en la normativa del IRPF para las rentas irregulares a los rendimientos derivados de los derechos de opción sobre acciones o participaciones otorgados a los trabajadores de las empresas (*stock options*). Y ello porque, justamente, en los países de nuestro entorno uno de los atractivos que presentan las *stock options* radica en el carácter favorable de su régimen fiscal, que, por un lado, permite frenar la expatriación o cambio de residencia fiscal de determinados cuadros directivos de las empresas hacia países que tienen una fiscalidad más ventajosa, y, por otro lado, puede favorecer el desarrollo de las jóvenes empresas en crecimiento o expansión ⁶.

Además, la Sentencia supone un primer aldabonazo en el muro fiscal que urgentemente construyó nuestro Legislador en torno a las *stock options*, en exceso mediatizado por el *escándalo social* que generó el plan de incentivos a directivos de *Telefónica* ⁷. Lo cual es también indicativo de la necesidad de una mayor reflexión por parte del Legislador sobre el tratamiento fiscal de las *stock options* ⁸. Y con mayor razón, cuando el debate sobre el régimen fiscal de las *stock options*, especialmente por

⁵ Señalaba, en concreto, el artículo 10.3 del RIRPF-1999, aplicable en el momento de producirse los hechos que dan lugar al pronunciamiento de la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2008, que comentamos, que «a efectos de la reducción prevista en el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto, se considerará rendimiento del trabajo con período de generación superior a dos años y que no se obtiene de forma periódica o recurrente, el derivado de la concesión del derecho de opción de compra sobre acciones o participaciones a los trabajadores, cuando solo puedan ejercitarse transcurridos más de dos años desde su concesión, si, además, no se conceden anualmente».

⁶ En este sentido, GUIMBERT, S. y VALLAT, J. C., «La fiscalité des stock options: une perspective internationale», *Economie et Statistique*, núm. 344, 2001, pág. 3. Matizan estos autores, no obstante, que el interés de las *stock options* radica más que en su eventual ventaja fiscal, en la posibilidad que ofrecen de diferir la remuneración de los trabajadores y de repartir el riesgo entre los inversores y los trabajadores, lo que contribuirá a favorecer la inversión e innovación empresarial.

⁷ Con fina agudeza describe PALAO TABOADA, C., «Agitation in Spanish...», cit., pág. 181, el clima mediático-social generado en España por el caso de las *stock options* de Telefónica.

⁸ La doctrina ya había advertido de la necesidad de que el Legislador español reconsiderase el trato fiscal de las *stock options*. Así, por ejemplo, para ALONSO GONZÁLEZ, L. M., «Fiscalidad de las *stock options*...», cit., pág. 442, «es lamentable que las soluciones legislativas se dicten en atención a supuestos tan concretos que hasta puede ponerse nombre y apellidos de los destinatarios de la reforma». COLMENAR VALDÉS, S., «La tributación de las opciones de compra de acciones...», cit., pág. 453, en un sugerente y fundamentado estudio reclama un «sistema claro y preciso que regule el tratamiento tributario de las opciones con arreglo a su naturaleza jurídica y económica, con la adecuada dosis de neutralidad que le es exigible, todo ello de conformidad con los principios superiores de justicia tributaria y de capacidad económica que impone el artículo 31 de nuestra Constitución». Señala, asimismo, LASARTE ÁLVAREZ, J., *Régimen fiscal...*, cit., pág. 145, que «no vemos en los rendimientos obtenidos por ejercicio de opciones de compra sobre acciones ninguna diferencia sustancial con las demás vías de remuneraciones especiales que justifiquen ese riguroso trato fiscal. Todo indica que se trata de una reacción normativa ante determinados casos concretos en la que predominó la impulsividad sobre el razonamiento; y tal forma de legislar nos parece inconveniente.»

lo que a la aplicación de la reducción por irregularidad de los rendimientos se refiere, está planteado actualmente en los Tribunales, que han comenzado a dictar un buen número de resoluciones en las que deciden sobre cuestiones de un gran calado jurídico, pues se refieren a la propia virtualidad de los principios de justicia tributaria consagrados en el artículo 31 de la Constitución ⁹.

En el plano formal, podría pensarse, a primera vista, que la Sentencia del Tribunal Supremo que comentamos ha perdido gran parte de su relevancia, al referirse a un texto normativo ya derogado, pues sabido es que contamos desde hace un par de años con una nueva Ley del IRPF (la Ley 35/2006, de 28 de noviembre) y con un nuevo Reglamento del Impuesto (Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo). Pero, lejos de ello, al haber recogido el nuevo RIRPF la norma controvertida con la misma redacción que tenía en el RIRPF-1999 y al haberse mantenido inalterada a este respecto la relación entre la Ley y el Reglamento, la Sentencia cobra una nueva dimensión, pues, anulado el antiguo precepto normativo, sigue vigente el nuevo precepto que perpetua en idénticos términos el requisito reglamentario declarado ilegal ¹⁰. Lo cual, por una parte, obligará seguramente al Legislador a tomar buena nota de la doctrina sentada por el Tribunal Supremo y a modificar rápidamente la redacción del artículo 11.3 del RIRPF-2007 para adecuarla a la misma, y, por otra parte, generará una evidente expectativa a la devolución de lo ingresado indebidamente en aquellos contribuyentes a los que se les haya negado la aplicación de la reducción del 40 por 100 prevista en el artículo 11.3 del RIRPF-2007 por aplicación del repetido requisito reglamentario, pues está claro que, instando el correspondiente litigio, podrán obtener un pronunciamiento favorable de los Tribunales que, además, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 27.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, desembocará, a la postre, en una declaración de ilegalidad referida ya al precepto recogido en el RIRPF-2007 por parte del Tribunal Supremo ¹¹.

Además, como advierte el Tribunal Supremo en la Sentencia que comentamos, es procedente la admisión y resolución de la cuestión de ilegalidad planteada por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, a pesar de que la disposición reglamentaria cuestionada esté ya derogada, porque la misma aún es susceptible de seguir produciendo efectos, lógicamente, respecto a concretos asuntos en

⁹ Entre las últimas resoluciones, cfr. SAN de 31 de enero de 2008 (rec. 86/2005), STSJ de Madrid de 14 de mayo de 2008 (rec. 238/2005) o STSJ de Cataluña de 6 de febrero de 2008 (rec. 1484/2003). La doctrina mantenida por la Audiencia Nacional es objeto de un excelente comentario de WERT ORTEGA, M., «La constitucionalidad de la modificación en 1999 del artículo 17.2.A de la Ley del IRPF: El caso de las *stock options*», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 274, 2006, págs. 141 y ss.

¹⁰ Como señala el artículo 11.3 del RIRPF-2007, «a efectos de la reducción prevista en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto, se considerará rendimiento del trabajo con período de generación superior a dos años y que no se obtiene de forma periódica o recurrente, el derivado de la concesión del derecho de opción de compra sobre acciones o participaciones a los trabajadores, *cuando solo puedan ejercitarse transcurridos más de dos años desde su concesión*, si, además, no se conceden anualmente». (La cursiva es nuestra para destacar la coincidencia con la redacción del precepto declarado ilegal del RIRPF-1999).

¹¹ Como ya advierte el Auto del TSJ de Madrid de 23 de julio de 2007, por el que se interpone la cuestión de ilegalidad contra el artículo 10.3 del RIRPF-1999, que da lugar a la Sentencia del Tribunal Supremo que comentamos, y que es recogido en el Antecedente de Hecho Cuarto de esta, «El hecho de que se trate de un precepto reglamentario derogado, no impide el planteamiento de la presente cuestión de ilegalidad, como ha admitido el citado Tribunal [TS] en sentencia de 14 de febrero de 2006, rec. 4/2005. No obstante, la redacción y la relación Ley Reglamento, se ha seguido manteniendo con ligeras variaciones en las sucesivas reformas aplicables a posteriores ejercicios fiscales, sobre las que esta sentencia no se pronuncia por no ser objeto del presente recurso.»

los que la misma haya sido aplicada y que hayan dado lugar a una controversia aún no resuelta definitivamente ¹².

En este trabajo, pues, al hilo del comentario de la Sentencia del Tribunal Supremo referida, nos proponemos analizar los requisitos que exige la normativa del IRPF para considerar como renta irregular a la derivada de los derechos de opción sobre acciones a favor de los trabajadores, para lo cual, comenzaremos, en primer lugar, con una breve configuración de este instrumento retributivo y de la calificación y régimen tributario en el IRPF de los rendimientos que genera, para concluir con el detenido examen de los mencionados requisitos y de los argumentos que han llevado al Tribunal Supremo a declarar ilegal la exigencia reglamentaria de que el derecho de opción solo pueda ejercitarse transcurridos dos años desde su concesión para que la renta pueda considerarse irregular.

2. EL MECANISMO DE LAS STOCK OPTIONS

Las opciones sobre acciones a favor de empleados o *stock options* se identifican con aquel negocio jurídico en virtud del cual una empresa concede a todos o a algunos de sus trabajadores, generalmente de forma gratuita, un derecho de adquisición de acciones de la propia empresa o de alguna entidad vinculada a la misma a un precio predeterminado, derecho que podrá ejercitarse en una fecha o período de tiempo establecido, durante el cual lo normal es que se exija la permanencia del beneficiario de tal derecho como trabajador de la empresa ¹³.

Consisten, pues, en esencia, en la concesión a los trabajadores de la empresa de un derecho de opción de compra sobre las acciones de la propia empresa o de una entidad perteneciente al mismo grupo a un precio predeterminado que, normalmente, será inferior al valor normal de mercado o de cotización de los títulos subyacentes, esto es, de las acciones en cuestión ¹⁴.

En la estructura de las *stock options* cabe apreciar usualmente las siguientes fases o elementos ¹⁵:

¹² Como señala la STS de 9 de julio de 2008, que comentamos, «no obsta a la conclusión alcanzada [estimación de la cuestión de ilegalidad] el hecho de que la disposición afectada se encuentre actualmente derogada, pues a pesar de ello es susceptible de seguir produciendo efectos, debiéndose señalar que en la Sentencia de esta Sección de 14 de febrero de 2006, tras invocar la del Pleno de la Sala de 3 de marzo de 2005 y la del Tribunal Constitucional 273/2000, de 15 de noviembre, se ha dicho por lo que se refiere a la admisión de las cuestiones de ilegalidad relativas a normas derogadas, que "debe predicarse, con carácter general, la admisión de las mismas cuando no exista certeza de la total inexistencia de asuntos concretos pendientes de la aplicación de la referida norma..."».

¹³ Cfr., ÁLVAREZ BARBITO, P., «Las opciones sobre acciones en el IRPF», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 217, 2001, págs. 9 y ss.

¹⁴ Como señala COLMENAR VALDÉS, S., «La tributación de las opciones...», cit., pág. 462, el precio de adquisición de las acciones o participaciones viene establecido en el acto mismo de la concesión y ordinariamente consiste en el valor de mercado o de cotización del activo subyacente de la opción en la fecha misma del otorgamiento del derecho, aunque en ocasiones se establece un descuento sobre dicho precio.

¹⁵ Seguimos en este punto la explicación de COLMENAR VALDÉS, S., «La tributación de las opciones...», cit., pág. 461 y ss.

1. La aprobación del Plan de opciones sobre acciones. El Plan tiene por objeto determinar las condiciones y requisitos de la concesión de los derechos de opción sobre las acciones y de la aprobación del mismo no se deriva, en principio, ninguna consecuencia en el plano tributario. El Plan se aprueba con un plazo de duración limitado y es necesario que el mismo contenga, al menos, las siguientes especificaciones: a) el plazo máximo de vigencia de la autorización otorgada al órgano administrativo o ejecutivo de la sociedad para la concesión de las opciones; b) el número máximo de acciones o participaciones sociales sobre las que –en relación con un determinado colectivo de empleados– podrán versar las opciones; c) las condiciones exigibles en los empleados para ser sujetos susceptibles de la concesión o para que puedan ejercitar las opciones que se les conceden, y d) la determinación de los elementos esenciales del contrato definitivo de compra cuya futura celebración a instancia del empleado constituye el objeto del derecho que se otorga y que el propio acto de concesión de la opción deberá reflejar, esto es, el precio de adquisición de las acciones, el período de ejercicio de la opción y la intransmisibilidad *inter vivos* de las opciones.
2. La concesión de la opción. Se trata de la concesión unilateral por parte de la sociedad a los empleados beneficiarios de los derechos de opción de compra de un número determinado de acciones de la sociedad, que esta habrá de emitir o adquirir para su suscripción o venta al empleado luego de haber ejercitado este los derechos de opción concedidos ¹⁶. A partir de este momento es cuando comenzarían a tener virtualidad las consecuencias fiscales ligadas a la concesión de las opciones. En el acto de concesión de la opción se establece el precio de compra de las acciones que constituyen los títulos subyacentes de los derechos de opción concedidos.
3. El período de carencia o de retención. Normalmente, el ejercicio del derecho de opción queda sometido a término, de manera que el empleado beneficiario de las opciones no podrá ejercitar estas hasta que haya llegado para la empresa la fecha de cumplimiento. Ese término no suele configurarse como fecha cierta e inexcusable de ejercicio, sino como el día inicial de un nuevo período durante el cual el empleado puede decidir libremente sobre el ejercicio de su respectiva opción.
4. Período de ejercicio. Una vez llegado el término establecido en la concesión de los derechos de opción, comienza el plazo de ejercicio de tales derechos. El ejercicio de la opción se realiza exigiendo el empleado a la empresa la celebración del contrato definitivo de compraventa de acciones a que la empresa se había obligado, en las condiciones prefijadas en su otorgamiento, adquiriendo el empleado un número de acciones igual o inferior al establecido en la concesión y al precio predeterminado por esta última, con independencia del valor que las acciones puedan tener al tiempo de ese ejercicio.
5. Transmisión de las acciones adquiridas. Una vez adquiridas las acciones el empleado deviene titular dominical de las mismas y, en consecuencia, puede proceder a su transmisión cuando lo considere oportuno, materializando las plusvalías latentes en el momento de su adquisición.

¹⁶ Sobre las distintas posibilidades que tiene la empresa para cumplir su compromiso con los trabajadores beneficiarios de los derechos de opción sobre acciones, *vid.*, LUCAS DURÁN, M., «Fiscalidad de las *stock options*: un apunte», *Quincena Fiscal*, núm. 22/1999, págs. 11 y ss.

Vista, pues, la estructura de las *stock options*, se advierten las funciones que las mismas cumplen como mecanismo de retribución de los trabajadores de la empresa beneficiarios de las mismas, ya que, existe una plusvalía latente consistente en la utilidad o beneficio económico que estos obtienen por la diferencia entre el valor de las acciones cuando son adquiridas en virtud del ejercicio de los derechos de opción (el valor de cotización o mercado de las acciones en ese momento) y el precio al que han sido efectivamente adquiridas a resultados del ejercicio de ese derecho de opción sobre las mismas, esto es, el precio predeterminado en el acto de concesión de la opción. Esa plusvalía latente podrá materializarse o hacerse líquida mediante la transmisión de las acciones adquiridas por su precio de mercado. Habida cuenta de ello, está claro el interés de los trabajadores beneficiarios en que la marcha de la empresa durante el período de carencia o retención del ejercicio de la opción evolucione de forma favorable al aumento de la cotización en el mercado de las acciones, con lo que se alían los intereses de los inversores y de los directivos de la empresa¹⁷. Asimismo, al establecerse como condición para el ejercicio de los derechos de opción concedidos la permanencia como trabajador de la empresa al tiempo previsto para dicho ejercicio, se consigue la *fidelización* a la empresa de los trabajadores beneficiarios de estos derechos de opción sobre acciones¹⁸.

3. LA CALIFICACIÓN A EFECTOS DEL IRPF DEL RENDIMIENTO DERIVADO DE LAS STOCK OPTIONS

Parece claro que las rentas derivadas de los derechos de opción sobre acciones a favor de los empleados constituyen un rendimiento del trabajo a efectos del IRPF, ya que encuentran encaje en la definición que de tales rendimientos establece el artículo 17.1 de la LIRPF, cuando considera rendimientos íntegros del trabajo «todas las contraprestaciones y utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas»¹⁹.

Y ello, como ha destacado la Dirección General de Tributos, aunque los derechos de opción sobre acciones se ejerciten una vez concluida la relación laboral entre la empresa concedente de tales derechos y el trabajador beneficiario de los mismos, por ejemplo, cuando en el respectivo plan se contemple la posibilidad de tal ejercicio una vez extinguida la relación laboral²⁰. O cuando tales

¹⁷ Sobre ello, cfr., GUIMBERT, S. y VALLAT, J. C., «La fiscalité des stock options...», cit., págs. 5 y ss.

¹⁸ Cfr., LUCAS DURÁN, M., «Fiscalidad de las *stock options*...», cit., págs. 10 y ss.

¹⁹ La mayoría de la doctrina califica el rendimiento derivado de las *stock options* como rendimiento del trabajo, así, por ejemplo, LUCAS DURÁN, M., «Fiscalidad de las *stock options*...», cit., págs. 12 y ss.; FALCÓN Y TELLA, R., «Régimen fiscal de las opciones sobre acciones a favor de empleados: algunas cuestiones pendientes tras la Ley de Acompañamiento para 2000», *Quincena Fiscal*, núm. 1/2000, págs. 5 y ss.; PALAO TABOADA, C., «Agitation in Spanish...», cit., págs. 181 y ss.; ÁLVAREZ BARBEITO, P., «Las opciones sobre acciones...», cit., pág. 12.

²⁰ Como se señala en la Contestación de la DGT a la consulta vinculante núm. V1209/2007, de 11 de junio de 2007 (NFC026243), «la concesión de opciones de compra de acciones de una empresa a los empleados de la misma o de otras entidades del grupo, residentes o no residentes, por su condición de tales, debe de calificarse como rendimiento del trabajo el especie». Y para este Centro directivo, «el hecho de que el consultante ya no preste sus servicios en la entidad concedente de las

derechos de opción no puedan ser ejercitados por el trabajador beneficiario de los mismos sino por sus herederos ²¹.

La otra categoría de rentas en la que, tal vez, podrían encontrar acomodo es la de las ganancias y pérdidas patrimoniales, pero el artículo 33.1 de la LIRPF, acorde con la función de categoría residual o de cierre que otorga a esta clase de renta, establece muy claramente que la calificación de una renta como ganancia o pérdida patrimonial se efectuará «salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos», y ya hemos visto como, mediando una relación laboral, las contraprestaciones y utilidades directas o indirectas derivadas de la misma han de calificarse como rendimiento del trabajo ²².

Desde la perspectiva del Derecho laboral también ha sido calificado el rendimiento derivado del ejercicio de los derechos de opción sobre acciones a favor de los empleados como salario. Como señala la STS de 26 de enero de 2006, [rec. 3813/2004 (NSJ020063)], «de las opciones de compra de acciones pueden derivar dos ventajas o utilidades patrimoniales distintas, y solo una de ellas puede, en su caso, ser considerada como salario e incluida por tanto en el cálculo de la indemnización de despido. La primera utilidad, que es la que cabe considerar salario si se asigna en contraprestación del trabajo realizado, es la "constituida por la diferencia entre el precio de la acción en el mercado en el momento de adquisición y el precio de ejercicio del derecho pactado". La segunda utilidad, que se produce ya fuera del marco de la relación de trabajo, y que carece en consecuencia de la condición de salario, es la obtenida por el trabajador, mediante un posible posterior negocio jurídico mercantil con un tercero, consistente en "la venta de las acciones que adquirió al ejercitar la opción"» ²³.

opciones sobre acciones en el momento del ejercicio de las mismas, no modifica la calificación del rendimiento obtenido como rendimiento del trabajo».

- ²¹ Como señala la Contestación de la DGT a la consulta vinculante núm. V0964/2008, de 14 de mayo de 2008 (NFC029434), «los rendimientos derivados del ejercicio de las opciones tributarán por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como rendimientos del trabajo de los herederos conforme al artículo 17 de la LIRPF, al derivar directa o indirectamente del trabajo personal, si bien no del contribuyente sino de un tercero, lo cual no es obstáculo para su calificación como rendimientos del trabajo pues tal consideración tienen las pensiones de viudedad y orfandad, entre otras.»
- ²² No obstante, no han faltado intentos por parte de la doctrina, como el de COLMENAR VALDÉS, S., «La tributación de las opciones...», cit., pág. 467 y ss., de calificar el rendimiento derivado directamente del ejercicio de los derechos de opción, esto es, la plusvalía latente puesta de manifiesto por diferencia entre el valor de cotización o mercado de las acciones adquiridas y el precio predeterminado al que son adquiridas por el beneficiario del derecho de opción, fijado con antelación en el momento de concesión de tal derecho de opción, como una ganancia patrimonial a efectos del IRPF, restringiendo la calificación de rendimientos del trabajo exclusivamente para la concesión misma de los derechos de opción, dotados también de un contenido patrimonial y un valor económico.
- ²³ Y para esta STS de 26 de enero de 2006, las opciones sobre acciones a favor de los empleados se asignan en contraprestación del trabajo realizado, pues, «el propósito de "atraer y conservar" el personal figura ciertamente entre los objetivos del plan, pero no de manera exclusiva sino compartida con el de "proporcionar más incentivos a dichas personas" y "promover los buenos resultados de la sociedad". El diseño del plan apunta por tanto a asignar beneficios a los trabajadores, al menos en parte, en contraprestación o contrapartida del trabajo realizado, y no solo a compensar la "fidelidad" o mantenimiento continuado de la relación de trabajo por cuenta de la entidad empleadora con posible sacrificio de otras alternativas profesionales. Dicha correspondencia o contrapartida con el trabajo prestado (el esfuerzo desplegado, la calidad del mismo, los resultados obtenidos, etcétera) es la nota característica del concepto legal de salario acuñado en el artículo 26 ET». En el mismo sentido, con anterioridad, STS de 1 de octubre de 2002 [rec. 1309/2001(NSJ011589)], STS de 11 de abril de 2002 (rec. 1538/2001), STS de 10 de abril de 2002 [rec. 1441/2001 (NSJ011238)]y STS de 24 de octubre de 2001 (rec. 3295/2000).

Además, se trata de un rendimiento del trabajo percibido en especie, pues lo que se consigue con el ejercicio del derecho de opción es la adquisición de las acciones subyacentes a tales derechos al precio prefijado en el acto de concesión de las opciones, lo que encaja en la definición que de las rentas en especie aporta el artículo 42.1 de la LIRPF, cuando incluye entre las mismas «la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda».

Ello obliga, lógicamente, a valorar esta renta en especie, pues no se ha adquirido dinero sino un título-valor representativo de la participación en el capital de la entidad que, lógicamente, otorga a su titular todos los derechos inherentes a la condición de socio.

Hay que tener en cuenta, a tal efecto, que de acuerdo con el criterio de la Dirección General de Tributos, en el caso de que los derechos de opción sobre acciones no sean transmisibles *inter vivos*, –que será lo usual– el rendimiento del trabajo en especie se devenga en el momento en el que se ejercita el derecho de opción, imputándose el rendimiento al período impositivo en el que se produce tal ejercicio, mientras que si los derechos de opción sobre acciones si son transmisibles *inter vivos*, el rendimiento se devenga en el mismo momento de concesión de tales derechos de opción, imputándose a ese período impositivo el rendimiento ²⁴.

En el caso normal o usual de opciones sobre acciones, las mismas serán intransmisibles, por lo que el devengo del rendimiento se producirá en el momento de ejercitarse el derecho de opción y la valoración de esta renta en especie, de acuerdo con lo señalado en el artículo 43 de la LIRPF, se efectuará por «la diferencia positiva entre el valor de cotización de la acción el día en que se ejercite la opción de compra y la cantidad satisfecha por el beneficiario de la misma» ²⁵. La atribución de esta renta en especie queda sometida, lógicamente, a la obligación de realizar el correspondiente ingreso a cuenta.

En estos casos en los que se adquieren acciones de la propia empresa o de otras empresas del grupo como consecuencia del ejercicio de los derechos de opción sobre acciones concedidos al trabajador, es posible aplicar la exención prevista en el artículo 42.1 a) de la LIRPF, de hasta 12.000 euros, siempre que se cumplan las condiciones previstas, al respecto, en el artículo 43 del RIRPF ²⁶.

Hay que señalar que desde la óptica del Derecho laboral la Sala de lo Social del Tribunal Supremo sigue un criterio distinto en cuanto a la calificación del rendimiento derivado del ejercicio de los derechos de opción sobre acciones concedidos por la empresa a favor de los trabajadores. En efecto, por extraño que parezca, dicha utilidad que obtiene el trabajador se califica como un salario en metálico y no en especie ²⁷.

²⁴ Como señala la Contestación de la DGT a la Consulta vinculante núm. V0053/2008, de 11 de enero de 2008 (NFC028338), «dicho rendimiento del trabajo se devengará, al tratarse de opciones sobre acciones intransmisibles, en el momento en el que el trabajador ejercite sus derechos de opción de compra». Sobre el criterio mantenido al respecto por la DGT, cfr., SALVADOR VALDÉS, C., «La tributación de las opciones...», cit., pág. 457 y ss.

²⁵ Contestación de la DGT a la Consulta vinculante núm. V0053/2008, de 11 de enero de 2008 (NFC028338).

²⁶ En este sentido, cfr., Contestación de la DGT a la Consulta vinculante núm. V0132/2007, de 22 de enero de 2007 (NFC024809) y Contestación de la DGT a la Consulta vinculante núm. V0053/2008, de 11 de enero de 2008 (NFC028338).

²⁷ Cfr., STS de 26 de enero de 2006 [rec. 3813/2004 (NSJ020063)].

Conviene advertir, asimismo, que existe una modalidad de estos incentivos empresariales a favor de los trabajadores, mediante la entrega de derechos de opción sobre acciones, que no implican, al ser ejercitados, una entrega efectiva de las acciones de la empresa, sino la entrega en metálico de la diferencia del valor de mercado o cotización de la acción en el momento de ejercicio del derecho de opción y el precio predeterminado de la misma en el acto de concesión de los derechos de opción²⁸. En este caso está claro que el rendimiento obtenido es dinerario y no en especie, al no existir adquisición material de los títulos-valor²⁹.

Por último, respecto a la transmisión posterior de las acciones adquiridas en virtud del ejercicio de los derechos de opción, la misma es susceptible de generar para el transmitente ganancias o pérdidas patrimoniales, que serán gravadas en el IRPF conforme a lo dispuesto en los artículos 33 y siguientes de la Ley del Impuesto. A tal efecto, el precio de adquisición será el valor de mercado de las acciones en el momento en el que se ejerció el derecho de opción y, a efectos de computar el período de generación de esta ganancia patrimonial (la ganancia de transmisión), se tomará como fecha inicial la de la adquisición de tales acciones, esto es, la del momento de ejercicio del derecho de opción³⁰.

4. LOS REQUISITOS DE IRREGULARIDAD DE LOS RENDIMIENTOS DERIVADOS DEL EJERCICIO DE LOS DERECHOS DE OPCIÓN SOBRE ACCIONES

De acuerdo con lo previsto en el artículo 18.2 de la LIRPF, se aplicará una reducción del 40 por 100 a los rendimientos íntegros del trabajo que, desde el punto de vista temporal de su obtención o generación sean irregulares, esto es, que excedan el período impositivo normal del IRPF que es de un año. A tal efecto, el mencionado artículo establece dos supuestos en los que se produce esa irregularidad temporal respecto a la obtención de los rendimientos del trabajo. El primero de ellos atiende al período de generación de los mismos, estableciendo la Ley como requisito para la aplicación de la reducción que los rendimientos «tengan un período de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente». Se trata, por tanto, del supuesto de irregularidad por generación de los rendimientos en más de dos años.

El segundo supuesto atiende a la existencia de una notoria irregularidad en cuanto a la percepción en el tiempo de los rendimientos, señalando la Ley que la reducción se aplicará a aquellos rendimientos «que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo». Por tanto, nos encontramos ante un supuesto de irregularidad por notoria percepción irregular de los rendimientos en el tiempo.

²⁸ Sobre ello, cfr., LUCAS DURÁN, M., «Fiscalidad de las *stock options*...», cit., pág. 11, que, siguiendo la inventiva financiera anglosajona, califica este supuesto como derechos de opción de compra de acciones virtuales o fantasma (*stock appreciation rights, phantom share option o phantom option*).

²⁹ Como señala la Contestación de la DGT a la Consulta vinculante V0132/2007, de 22 de enero de 2007 (NFC024809), cuando los derechos de opción sobre acciones se liquidan por diferencias, «recibiendo una cantidad en metálico equivalente a la diferencia entre el valor de mercado de las acciones en el momento del ejercicio y el precio de ejercicio de la opción, (...), los rendimientos del trabajo obtenidos (...) se califican como rendimientos dinerarios».

³⁰ En este sentido, Contestación de la DGT a la Consulta vinculante núm. V1984/2006, de 5 de octubre de 2006 (NFC023647).

La reducción del 40 por 100 se somete a un límite en cuanto a la base de su aplicación, esto es, en cuanto a la cuantía del rendimiento irregular que puede beneficiarse de la misma. Este límite viene representado, con carácter general, por el importe que resulte de multiplicar el salario medio anual del conjunto de los declarantes en el IRPF por el número de años de generación del rendimiento, si bien, en el caso de rendimientos derivados del ejercicio de opciones sobre acciones concedidas a favor de los trabajadores se duplicará ese límite cuando concurren los requisitos contemplados al efecto en el artículo 18.2 de la LIRPF. Cuando no concurren esos requisitos al rendimiento irregular derivado de las *stock options* se le aplicará el límite general de la base de la reducción. La cuantía del salario medio anual se fijará reglamentariamente teniendo en cuenta las estadísticas del Impuesto sobre el conjunto de los contribuyentes en los tres años anteriores.

Como es sabido, la introducción en la normativa del IRPF de este límite máximo a la base de la reducción de los rendimientos íntegros del trabajo por irregularidad, no previsto, por cierto, para otro tipo de rendimientos distintos a los del trabajo, estuvo motivada, precisamente, por las *stock options*, en un intento del Legislador fiscal de limitar el beneficio fiscal que podrían gozar los rendimientos procedentes de las mismas³¹. Sobre ello ya hemos hecho referencias a lo largo de este trabajo y no nos vamos a detener en el estudio de las implicaciones jurídicas que esta decisión del Legislador puede comportar, pues ello excedería del ámbito de este trabajo y nos distraería del objetivo que nos hemos propuesto, de analizar, al hilo de la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2008, los requisitos establecidos en la normativa del Impuesto para la calificación como rendimientos irregulares, atendiendo a su período de generación, de los procedentes del ejercicio de los derechos de acción sobre acciones que nos ocupan.

Volviendo, pues, a los dos supuestos de irregularidad temporal de los rendimientos del trabajo, está claro, respecto al segundo de ellos, esto es, el debido a la notoria irregularidad temporal de la percepción del rendimiento, que solo se considerarán irregulares aquellos casos previstos expresa y taxativamente por el Reglamento del Impuesto, en concreto, por el artículo 11.1 del mismo³². Entre la enumeración de supuestos previstos en ese precepto reglamentario, no existe ninguno relativo a los rendimientos derivados del ejercicio de los derechos de opción sobre acciones concedidos a favor de los trabajadores, por lo que podemos descartar que, por este motivo, puedan ser calificados tales rendimientos como irregulares³³. Incluso, la Dirección General de Tributos ha ido más lejos, considerando que la cancelación por la empresa de las opciones previamente otorgadas a cambio de un pago único dinerario a favor de los trabajadores beneficiarios de las mismas no puede calificarse, a efectos de lo previsto actualmente en el artículo 11.1 del RIRPF, como un pago en compensación o reparación de complementos salariales, supuesto

³¹ Sobre ello, *vid.*, por ejemplo, FALCÓN Y TELLÁ, R., «Régimen fiscal de las opciones...», cit., págs. 5 y ss.; WERT ORTEGA, M., «La constitucionalidad de la modificación...», cit., págs. 141 y ss.

³² De la dicción del precepto se desprende que se trata de una lista cerrada de supuestos, pues claramente señala que «se considerarán rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en un único período impositivo (...)».

³³ Como señala el Auto del TSJ de Madrid de 23 de julio de 2007, en el que el Tribunal plantea la cuestión de ilegalidad referida al artículo 10.3 del RIRPF-1999 que da lugar a la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2008, que comentamos y que es recogido en el Antecedente de Hecho Cuarto de esta, «debemos llamar la atención, sobre los rendimientos del trabajo en especie consistentes en el derecho de opción sobre acciones concedido por la empresa a su trabajador, puesto que no están incluidos dentro de los rendimientos irregulares por notoriedad de la disposición reglamentaria. Si merecen el calificativo de irregulares, lo serán exclusivamente en función de su período de generación».

este que sí se contempla entre los casos de rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo ³⁴. Lo cual, cuando menos, supone una cierta contradicción con la consideración que desde el Derecho laboral se otorga a las utilidades derivadas de las *stock options*, pues ya hemos apuntado que se las considera salario.

Por lo tanto, la calificación de los rendimientos derivados del ejercicio de los derechos de opción sobre acciones como irregulares tendrá que venir dada por el primero de los supuestos previstos en el artículo 18.2 de la LIRPF, esto es, porque el período de generación de esos rendimientos sea superior a dos años siempre que no se obtengan de forma periódica o recurrente. El artículo 11.3 del RIRPF, en desarrollo de la previsión legal, ha establecido específicamente respecto a los rendimientos del trabajo derivados de la concesión del derecho de opción de compra de acciones o participaciones a los trabajadores que se considerará que tiene un período de generación superior a dos años y que no se obtiene de forma periódica o recurrente, «cuando solo puedan ejercitarse transcurridos más de dos años desde su concesión, si, además, no se conceden anualmente» ³⁵.

Dos son, pues, los requisitos o condiciones establecidos por el RIRPF en el caso específico de las *stock options* para concretar cuándo el rendimiento tiene un período de generación superior a dos años y no se obtiene de forma periódica o recurrente, cuya concurrencia en el caso concreto determinará la aplicación de la reducción prevista en el artículo 18.2 de la LIRPF. El primero, que los derechos de opción sobre acciones concedidos a los trabajadores no se puedan ejercitar hasta transcurridos más de dos años, esto es, que el período de carencia o retención del derecho de opción sea superior a los dos años, de acuerdo con las especificaciones contenidas al respecto en el respectivo Plan y, en su caso, en el acto de concesión de tales derechos. El segundo de los requisitos que establece el artículo 11.3 del RIRPF es que los derechos de opción sobre acciones no se conceden anualmente.

El primero de estos requisitos, como ya hemos señalado, es el que la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2008 declara ilegal, por suponer una extralimitación reglamentaria respecto a lo dispuesto en el artículo 17 de la LIRPF-1998, si bien, claro está, referido al artículo 10.3 del RIRPF-1999. Para comprender adecuadamente el razonamiento y la motivación del Tribunal, es necesario, primero, tener claros los hechos desencadenantes, a la postre, de esta declaración de ilegalidad.

El contribuyente había solicitado la rectificación de su autoliquidación del IRPF correspondiente al período impositivo de 1999 porque entendía que le era aplicable la reducción prevista en el artículo 17.2 de la LIRPF-1998 al haber ejercitado los derechos de opción sobre acciones concedidos por su empresa transcurridos más de dos años desde que tales derechos le fueron otorgados. La Administración tributaria y, posteriormente el TEAR de Madrid, entendieron, por el contrario, que no le resultaba aplicable a esos rendimientos la reducción del artículo 17.2 de la LIRPF-1998 porque el

³⁴ En este sentido, Contestación de la DGT a la Consulta vinculante núm. V0111/2007, de 22 de enero de 2007 (NFC023923).

³⁵ Esta concreción que hace el artículo 11.3 del RIRPF-2007 de lo que la LIRPF considera rendimiento con período de generación superior a dos años y que no se obtiene de forma periódica o recurrente, es idéntica a la que hacía el artículo 10.3 del RIRPF-1999, a la que afecta la declaración de ilegalidad de la STS de 9 de julio de 2008, de la que nos ocupamos.

artículo 10.3 del RIRPF-1999 exigía que los derechos de opción no se pudieran ejercer hasta que no hubiesen transcurrido más de dos años desde su concesión. Esto es, en el contrato de concesión de las opciones se había estipulado que las mismas se podían ejercer transcurrido un año y, aunque el contribuyente las ejerció efectivamente cuando ya habían transcurrido más de dos años, la Administración entendió que al tener las opciones un plazo de carencia o retención inferior a los dos años, no procedía la calificación de los rendimientos obtenidos como irregulares, por generados en más de dos años, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10.3 del RIRPF-1999 ³⁶.

Con buen criterio, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid da la razón al contribuyente y, posteriormente, instada la cuestión de legalidad, esta es estimada por la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2008 ³⁷. Como señala el Tribunal Supremo «resultaría contradictorio que el rendimiento que se califica como irregular por el transcurso de dos años desde la concesión de la opción haya de perder esa calificación porque el titular hubiera tenido la posibilidad, no hecha efectiva, de ejercitar la opción con anterioridad al cumplimiento de dicho plazo. El resultado sería además irrazonable y todo porque se introduciría en el hecho imponible y en el devengo del impuesto un elemento del pasado que es la mera expectativa que durante un tiempo existió de ejercitar la opción antes de transcurrir dos años desde la concesión» ³⁸. En consecuencia, entiende el Tribunal que el artículo 10.3 del RIRPF-1999 está «imponiendo de esta forma una limitación no prevista en la Ley que se hace especialmente patente cuando, como dice la sentencia, "entre la concesión y su ejercicio han transcurrido más de dos años, independientemente de que en el contrato, acuerdo o pacto entre cedente y cesionario (empleador o empleado) se establezca un límite temporal mínimo para su ejercicio"» ³⁹.

El primer requisito, por tanto, para que el Reglamento quede ajustado a la Ley solo debe exigir que el derecho de opción se ejercite una vez transcurridos más de dos años desde su concesión, con independencia de cual sea el período de carencia o retención en cuanto a la posibilidad de su ejercicio, esto es, con independencia de que este período sea inferior o superior a dos años, pues lo relevante es

³⁶ Como se señala en la STSJ de Madrid de 23 de octubre de 2006 (rec. 1766/2003), que aborda el caso que da lugar a la STS de 9 de julio de 2008 –aunque dicha Sentencia fue anulada y sustituida por la del TSJ de Madrid de 11 de junio de 2007–, «en el acuerdo firmado por el interesado con su empresa se establece en su estipulación cuarta que las opciones atribuidas no podrán ser ejercitadas antes de haber transcurrido doce meses». El TEAR y la Administración tributaria, en cambio, consideran que no se cumple el requisito de dos años previsto en el artículo 17.2 de la Ley 40/1998 y en el artículo 10.3 del Real Decreto 214/1999 porque «las opciones atribuidas al reclamante podían haber sido ejercitadas una vez transcurridos doce meses desde la fecha de la firma del acuerdo entre la entidad de crédito y el beneficiario de la opción». El contribuyente, por su parte, alega que «transcurrieron más de dos años entre la fecha del contrato de opción de compra, en junio de 1997, y la fecha en la que se ejecutó la opción, en diciembre de 1999». Un caso similar se resuelve en la STSJ de Madrid de 4 de junio de 2008 [rec. 119/2005 (NFJ029944)], de la que es ponente el Magistrado Gandarillas Martos y que da lugar, también, a la interposición de una cuestión de ilegalidad por la misma razón.

³⁷ En la doctrina, ya había advertido FALCÓN Y TELLA, R., «Régimen fiscal...», cit., pág. 9 de la extralimitación reglamentaria en este punto, pues, en su opinión, «el artículo 10.3 del Reglamento exige que la opción solo pueda ejercitarse transcurridos más de dos años de su concesión, con manifiesta extralimitación (además de habilitación insuficiente), pues parece que también han de considerarse generados con más de dos años de antelación los rendimientos derivados del ejercicio efectivo con posterioridad a los dos años de concesión de la acción (aunque no existiera ningún período de retención y por tanto pudiera haberse ejercitado antes la opción)».

³⁸ Fundamento de Derecho Cuarto de la STS de 9 de julio de 2008 (NFJ029233).

³⁹ Fundamento de Derecho Cuarto de la Sentencia que comentamos.

el período efectivo de generación de la renta y este habrá de computarse desde la concesión del derecho de opción hasta su ejercicio efectivo por parte del trabajador beneficiario del mismo.

Respecto al segundo requisito que establece el artículo 11.3 del RIRPF-2007 para considerar el rendimiento como generado en más de dos años, que los derechos de opción no se concedan anualmente, tanto el Tribunal de Justicia de Madrid como el Tribunal Supremo consideran que no supone —en referencia al art. 10.3 del RIRPF de 1999— una extralimitación reglamentaria al considerarlo una puntualización y aclaración del precepto legal ⁴⁰. Sin embargo, en este punto, sí que disintimos del criterio del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, acogido por el Tribunal Supremo en la Sentencia que comentamos. A nuestro juicio, existe una identidad de razón entre este requisito y el que sí ha sido declarado ilegal por el Tribunal. El precepto reglamentario, tal y como está redactado, parece que está exigiendo que entre las condiciones de otorgamiento de las opciones sobre acciones no se contemple la concesión anual de las mismas, con independencia de si en el caso concreto, aun contemplándose esta, tales opciones se concedieron o no anualmente. La idea que queremos exponer se ve muy clara si analizamos el criterio de la Dirección General de Tributos sobre la concurrencia de este requisito reglamentario. Así, en un caso en el que el consultante había recibido en 1995 el derecho de opción de compra sobre acciones de la empresa en la que prestaba sus servicios, derechos que podían ser concedidos por dicha empresa anualmente, aunque solo fueron concedidos en dicho ejercicio, ejercitada la opción de compra por el consultante en el año 2005, ese Centro Directivo entiende que el rendimiento obtenido no es irregular por no tener un período de generación superior a dos años, ya que se reconocía al trabajador la posibilidad de resultar beneficiario de la concesión de las opciones de compra de acciones con una periodicidad anual ⁴¹.

No parece que el criterio mantenido en casos como este se ajuste a lo señalado en el artículo 18.2 de la LIRPF, cuya dicción es clara cuando señala que los rendimientos «no se obtengan de forma periódica o recurrente», y no que no exista la posibilidad de que tales rendimientos sean obtenidos de forma periódica o recurrente, como parece querer decir, en cambio, el artículo 11.3 del RIRPF y como, sin duda, interpreta la Dirección General de Tributos ⁴².

⁴⁰ Como señala el Auto del TSJ de Madrid, en el que se plantea la cuestión de ilegalidad que da lugar a la Sentencia que comentamos y que es recogido en el Antecedente de Hecho Cuarto de esta, dicho requisito «no es más que consecuencia de la limitación legal que prohíbe la calificación legal de irregularidad de aquellos rendimientos obtenidos de forma periódica o recurrente. Lo anual, lo que se repite año tras año, tiene carácter periódico, por lo que se convierte en forma habitual de retribución y sale de la razón de ser de la reducción. Por ello, consideramos que el Reglamento, sobre este extremo, no hace más que puntualizar y aclarar la previsión legal». En el mismo sentido, STSJ de Madrid de 21 de mayo de 2007 [rec. 2094/2003 (NFJ029945)].

⁴¹ Este es el supuesto planteado en la Contestación de la DGT a la Consulta vinculante núm. V0024/2005, de 14 de enero de 2005 (NFC020782), en el que, claramente la DGT interpreta que «el Reglamento posibilita la aplicación de la reducción del 40 por 100 a los rendimientos íntegros derivados del ejercicio de opciones de compra que tengan un período de generación superior a dos años, siempre y cuando no se reconozca al trabajador la posibilidad de resultar beneficiario de la concesión de las opciones de compra con una periodicidad anual, es decir, que la posibilidad de resultar beneficiario de la concesión de opciones de compra se produzca, al menos, en años alternos». De acuerdo con ese criterio, entiende la DGT que «en el caso contemplado en la consulta, el Plan de opciones de compra de acciones otorga a los empleados afectados la posibilidad de resultar beneficiarios del mismo anualmente, aunque puede suceder que, por no cumplirse los requisitos y condiciones establecidos en el Plan, la concesión tenga lugar en años alternos. En consecuencia, el rendimiento del trabajo en especie derivado del ejercicio de las opciones de compra no se beneficiará de la reducción del 40 por cien».

⁴² Otro caso ilustrativo de este criterio es el planteado en la Contestación de la DGT a la Consulta vinculante núm. V0964/2008, de 14 de mayo de 2008 (NFC029434).

La Sentencia del Tribunal Supremo ha dado un paso acertado, sancionando el criterio mantenido por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, y declarando la ilegalidad del requisito reglamentario que exigía que las opciones solo pudiesen ejercitarse transcurridos dos años desde su concesión. Pero, como hemos comentado, quizá se haya quedado corta en su apreciación, pues también parece que el requisito de que tales opciones no se concedan anualmente supone una extralimitación respecto a la Ley que lo que exige, desde nuestro punto de vista, es que, efectivamente, las opciones no se hayan concedido de forma periódica o recurrente al trabajador.

DEL MODELO *CLOSED* AL MODELO *OPEN* *INNOVATION*: LA APERTURA DEL PROCESO DE INNOVACIÓN EN LA EMPRESA INDUSTRIAL ESPAÑOLA

MERCEDES SEGARRA CIPRÉS

Profesora Contratada Doctora

VICENTE ROCA PUIG

Profesor Contratado Doctor

JUAN CARLOS BOU LLUSAR

Profesor Titular de Universidad

INMACULADA BELTRÁN MARTÍN

Profesora Contratada Doctora

ANA BELÉN ESCRIG TENA

Profesora Titular de Universidad

Universitat Jaume I de Castellón

Este trabajo ha obtenido el **Accésit Premio Estudios Financieros 2008** en la modalidad de **CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS**.

El Jurado ha estado compuesto por: don Eduardo BUENO CAMPOS, don Sotero AMADOR FERNÁNDEZ, don Manuel GARCÍA-Ayuso COVARSI, don Juan MONTERREY MAYORAL, don Javier ROMANO APARICIO y don Enrique VILLANUEVA GARCÍA.

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

Extracto:

ESTUDIOS recientes ponen de manifiesto que las empresas europeas y estadounidenses más innovadoras evolucionan hacia modelos *open innovation*, en los que el centro del proceso de innovación se basa en una red de relaciones entre distintos agentes (productores, usuarios, universidades y otras instituciones). Con esta investigación aportamos evidencia empírica del modelo de innovación de las empresas españolas, analizando si el modelo *open innovation* es la base de la estrategia de innovación en las empresas industriales españolas. A partir de una muestra de 1.271 empresas, se constata que las empresas españolas utilizan distintas fuentes externas de conocimiento como base para el desarrollo de innovaciones. Concretamente, las alianzas tecnológicas con distintos actores, la contratación de personal de I+D con experiencia y la participación en empresas innovadoras constituyen formas de acceder a conocimiento externo y valioso para la obtención de innovaciones. Los resultados también señalan que el tamaño de la empresa y la intensidad tecnológica del sector pueden afectar al comportamiento abierto de las empresas.

Palabras clave: fuentes externas de conocimiento, resultados de I+D y empresa industrial.

Sumario

1. Introducción.
2. Del modelo *closed innovation* al modelo *open innovation*.
3. Fundamentos teóricos del modelo e hipótesis de la investigación.
 - 3.1. Las fuentes externas de conocimiento y los resultados de I+D.
 - 3.2. La complementariedad de las fuentes externas de conocimiento en el desarrollo de innovaciones.
 - 3.3. Efectos de la intensidad tecnológica del sector, el tamaño y la edad de la empresa en el modelo *open innovation*.
4. Metodología.
 - 4.1. Muestra.
 - 4.2. Medidas.
5. Análisis y resultados.
 - 5.1. Análisis descriptivo.
 - 5.2. Contraste de hipótesis.
6. Conclusiones.

Bibliografía.

Anexo.

1. INTRODUCCIÓN

El dinamismo del mercado, el incremento de la movilidad de los trabajadores y los rápidos cambios en las tecnologías son algunos de los factores que han contribuido a la evolución de los modelos de innovación (CHESBROUGH, 2006; GASSMANN, 2006). En la actualidad, se tiende hacia modelos abiertos en los que el centro del proceso de innovación se basa en una red de relaciones entre distintos agentes (productores, usuarios y otras instituciones), a la vez que se disminuye la protección de la propiedad intelectual. Este tipo de modelos se denomina *open innovation* (CHESBROUGH, 2003) y empiezan a ser los modelos de éxito en los países líderes en innovación.

A diferencia del modelo tradicional *closed innovation*, basado en la idea de que la innovación tiene lugar dentro de una única empresa o grupo de investigación y que la protección de la innovación es el factor clave, el modelo *open innovation* se fundamenta en la utilización de distintas fuentes externas de conocimiento como universidades, clientes, proveedores y otras empresas, como parte del proceso de innovación. La cooperación con distintos actores permite el acceso a *know-how* que las empresas no son capaces de producir por sí mismas. En esta línea, existe evidencia empírica que demuestra que las empresas innovadoras, como Nokia, Phillips, Cisco o IBM, siguen el modelo *open innovation*, utilizando un amplio rango de actores externos para alcanzar y sostener la innovación (VON HIPPEL, 1988, 2005; KLEVORICK *et al.*, 1995; ARUNDEL *et al.*, 1995; CHESBROUGH, 2003, 2006; LEIPONEN y HELFAT, 2005). Esta perspectiva se construye a partir de la observación común de que, en el contexto actual, las empresas raramente innovan solas y que el proceso innovador es interactivo, implicando relaciones entre productores, usuarios y otras instituciones. Bajo esta perspectiva, los procesos de búsqueda de conocimiento pueden ser vistos como una inversión en la habilidad para crear, usar y recombinar conocimiento nuevo y existente.

A partir de estos argumentos, en esta investigación pretendemos aportar evidencia empírica para el caso español, analizando si el modelo *open innovation* es la tendencia que siguen las empresas industriales españolas en la actualidad. Para ello, planteamos los siguientes objetivos. En primer lugar, analizamos la contribución de distintas fuentes externas de conocimiento en la obtención de resultados de innovación. Dichas fuentes externas comprenden las alianzas tecnológicas con universidades, proveedores, clientes y competidores, la contratación de personal de I+D con experiencia y la participación en empresas que desarrollan innovaciones. En segundo lugar, valoramos el efecto de utilizar de forma simultánea distintas fuentes externas de conocimiento como base del éxito innova-

dor, puesto que el contacto con distintos actores permite a la empresa acceder a una mayor amplitud de conocimiento. En tercer lugar, analizamos de forma más concreta, el grado de dependencia del conocimiento externo a la hora de desarrollar innovaciones, valorando el efecto que sobre la relación fuentes externas de conocimiento y resultados de la innovación tienen otras variables como la intensidad tecnológica del sector, el tamaño y la edad de la empresa. Con este objetivo pretendemos comprobar si dichas variables contextuales pueden condicionar que las empresas recurran en mayor o menor medida a modelos *open innovation*.

Con el fin de alcanzar estos objetivos, estructuramos el presente trabajo en los siguientes apartados. En primer lugar, ofrecemos una revisión de la evolución de los modelos *closed innovation* hacia modelos *open innovation*. En el siguiente apartado, justificamos teóricamente las relaciones de nuestro modelo. Por una parte, la relación entre las fuentes externas de conocimiento y los resultados de innovación y, por otra, el papel moderador de la intensidad tecnológica del sector, el tamaño y la edad de la empresa en la relación objeto de estudio. A continuación, describimos los aspectos metodológicos de la investigación y presentamos los resultados alcanzados. Finalmente, exponemos las principales conclusiones e implicaciones y apuntamos las futuras líneas de investigación.

2. DEL MODELO *CLOSED INNOVATION* AL MODELO *OPEN INNOVATION*

En el pasado, la I+D interna era un valioso activo estratégico, incluso una barrera de entrada para nuevos competidores. Solo las grandes empresas podían competir invirtiendo en actividades de I+D propias (CHESBROUGH, 2003). En la actualidad, la I+D interna ya no representa un activo estratégico fundamental. Según CHESBROUGH (2006) la explicación a este hecho se fundamenta en la forma en que las empresas generan nuevas ideas y las toman del mercado. En el modelo *closed innovation* las empresas debían generar su propias ideas, después desarrollarlas, fabricarlas y comercializarlas. Durante años, la lógica del modelo *closed innovation* fue tácitamente mantenida como la «forma correcta». Las empresas con éxito realizaban mayores inversiones en la I+D interna que sus competidores y contrataban a las personas más brillantes. Gracias a tales inversiones, eran capaces de descubrir las mejores y el mayor número de ideas, lo que les permitía ser los primeros en el mercado. Además, protegían sus ideas de forma agresiva controlando su propiedad intelectual para prevenir que los competidores la explotaran. Sin embargo, el modelo *closed innovation* empezó a erosionarse a raíz de tres factores (CHESBROUGH, 2003; 2006). Por una parte, el incremento de la movilidad de los trabajadores que hizo imposible que las empresas controlaran sus ideas y su experiencia. Por otra parte, un incremento en la tendencia a externalizar la función de I+D, como ocurrió con la función de fabricación hace veinte años. También la globalización de los mercados ha fomentado la tendencia hacia modelos *open innovation* al aumentar la oportunidad tecnológica existente en un mercado más amplio.

El modelo *open innovation* asume que el conocimiento valioso está ampliamente distribuido, y que incluso las organizaciones más competentes en I+D deben identificar, conectar y liderar las fuentes externas de conocimiento como un proceso central en la obtención de innovaciones (CHESBROUGH, 2006). Esta nueva concepción sobre la innovación empresarial supone una fuerte ruptura con los preceptos asociados a los modelos *closed innovation*, que se puede resumir en los siguientes aspectos:

1) el conocimiento externo tenía un papel secundario en los modelos *closed innovation*, en donde las actividades de I+D internas eran la base de la innovación de la empresa. Incluso en otros modelos posteriores, como el modelo ACAP (capacidad de absorción) nunca se especificó cuál debía ser el equilibrio entre fuentes de conocimiento internas y externas. En cambio, en el modelo *open innovation* el conocimiento externo tiene un papel igual de relevante que el conocimiento interno; 2) en el modelo *open innovation* las empresas buscan activamente personas brillantes tanto dentro como fuera de la empresa; 3) en el modelo *open innovation* las empresas pueden comercializar ideas internas a través de canales externos a sus propios negocios. Una forma de conseguir esto es a través de la puesta en marcha de empresas, financiadas por y con el personal de la propia empresa, o a través de acuerdos de comercialización. De esta forma, los límites entre la empresa y el entorno se vuelven más borrosos, permitiendo a la innovación moverse más fácilmente entre ambos; 4) el modelo *closed innovation* concibe al conocimiento como un activo escaso y difícil de encontrar. En cambio, en el modelo *open innovation* el conocimiento útil se cree que está ampliamente distribuido. Incluso las empresas con una I+D más competente y sofisticada necesitan estar bien conectadas con fuentes externas de conocimiento.

En definitiva, el modelo *open innovation* constituye un nuevo modelo de innovación en el que los límites de la empresa se tornan más amplios (**tabla 1**). Esto significa que la capacidad de innovación de la empresa no puede limitarse a la explotación de los recursos internos de la empresa, sino que también debe basarse en la identificación y acceso a conocimiento externo que la empresa no es capaz de generar por sí misma. En la **tabla 1** aparecen las principales características diferenciadoras de los modelos *closed* y *open innovation*.

TABLA 1. *Diferencias entre el modelo closed innovation y el modelo open innovation.*

Principios del modelo <i>Closed Innovation</i>	Principios del modelo <i>Open Innovation</i>
Los trabajadores brillantes de nuestro campo de trabajo están con nosotros.	No toda la gente brillante trabaja para nosotros, así que debemos encontrar y utilizar el conocimiento y la experiencia de los individuos que están fuera de nuestra empresa.
Para obtener ganancias de I+D, debemos descubrir, desarrollar y liderar nuestra propia I+D.	La I+D externa puede crear importante valor para la empresa y la I+D interna es necesaria para reclamar una parte de ese valor.
Si nosotros descubrimos por nosotros mismos, seremos los primeros en el mercado.	No tenemos que ser el origen de la investigación para obtener ganancias de la misma.
Si somos los primeros en comercializar una innovación, ganaremos.	Construir un buen modelo de negocio es mejor que conseguir llegar el primero.
Si nosotros creamos muchas y muy buenas ideas en la industria, ganaremos.	Si nosotros hacemos el mejor uso de las ideas internas y externas, ganaremos.
Deberíamos controlar nuestra propiedad intelectual para que nuestros competidores no se beneficien de nuestras ideas.	Deberíamos beneficiarnos de nuestra propia propiedad intelectual y comprar otras si pretendemos avanzar en nuestro propio modelo de negocio.

FUENTE: CHESBROUGH (2003).

Sobre esta base teórica, tratamos de analizar la tendencia actual del modelo de innovación en las empresas industriales españolas. Con el fin de comprobar si el patrón industrial español evoluciona hacia modelos *open innovation*, como es el caso de otros países europeos líderes en innovación. Además de analizar el efecto de las fuentes externas en el desarrollo de innovaciones, estudiamos el efecto de otras variables que pueden ayudar a entender la mayor o menor dependencia de fuentes externas para el desarrollo de innovaciones, como son la intensidad tecnológica del sector, el tamaño y la edad de la empresa.

3. FUNDAMENTOS TEÓRICOS DEL MODELO E HIPÓTESIS DE LA INVESTIGACIÓN

3.1. Las fuentes externas de conocimiento y los resultados de I+D.

Las fuentes externas de conocimiento constituyen mecanismos de acceso a conocimiento externo que puede ser clave para la innovación en la empresa. La tendencia actual apunta hacia modelos de innovación abiertos en los que los procesos de innovación se tornan interactivos, implicando relaciones con productores, usuarios y otras instituciones. En esta línea, pretendemos analizar el papel de distintas fuentes externas de conocimiento en el desarrollo de innovaciones. Concretamente, valoramos la contribución de tres fuentes externas como son, las alianzas tecnológicas, la contratación de trabajadores y la adquisición o participación en empresas que desarrollan innovaciones.

Las alianzas tecnológicas.

La cooperación para la innovación tecnológica implica el establecimiento de alianzas estratégicas con socios de diversa naturaleza: universidades, institutos y centros de investigación, proveedores, clientes o incluso competidores (VON HIPPEL, 1988, 2005; POWELL *et al.*, 1996; BAUM e INGRAM, 1998; McEVILY y ZAHEER, 1999; HAGEDOORN y DUYSTERS, 2002). Mediante estos acuerdos las empresas acceden a conocimientos complejos, comparten riesgos y recursos evitando duplicidades en costes y obteniendo sinergias al explotar sus complementariedades (BADARACCO, 1992; MOWERY *et al.*, 1996).

La colaboración con distintos agentes facilita el acceso a conocimiento externo de distinta naturaleza (SONG *et al.*, 2003; LEIPONEN y HELFAT, 2005). Así, las alianzas universidad-empresa representan un vínculo entre el conocimiento científico y el conocimiento industrial (GODIN y GINGRAS, 2000) como base para la obtención de resultados de innovación. También las relaciones de cooperación vertical pueden contribuir al desarrollo de innovaciones en la medida en que aporten conocimiento valioso sobre la tecnología, el mercado y las necesidades de los consumidores. Así, la literatura destaca el papel de los proveedores en el proceso de innovación (VON HIPPEL, 1988; VANDERWERF, 1992; BIDAULT *et al.*, 1998), cuyos beneficios se extienden a la transferencia de conocimiento técnico y a las capacidades para resolver problemas. Por otra parte, las relaciones de

cooperación con clientes también pueden afectar a los resultados de innovación de la empresa (ROTHWELL *et al.*, 1974; VON HIPPEL, 1988, 2005; BELDERBOS *et al.*, 2006). Concretamente, los clientes permiten ajustar la funcionalidad de las innovaciones y facilitan ideas sobre cómo desarrollarlas, con ello se reduce el riesgo de introducir en el mercado nuevos productos. Otra fuente de innovación para la empresa es el conocimiento procedente de los competidores. La base de la cooperación con competidores se fundamenta en la necesidad de solventar problemas que afectan a los socios y que se encuentran fuera del terreno de la competencia (TETHER, 2002; CASSIMAN y VEUGELERS, 2002), existiendo incentivos para compartir recursos innovadores e integrarse en redes de cooperación (DUSSAUGE y GARRETTE, 1998). Con el fin de valorar la contribución de las alianzas tecnológicas en la obtención de innovaciones formulamos la siguiente hipótesis:

Hipótesis 1: Las alianzas tecnológicas con distintos actores (universidades, proveedores, clientes y competidores) constituyen fuentes externas de conocimiento que afectan positivamente a la obtención de resultados de innovación.

La contratación de trabajadores de I+D con experiencia.

La contratación de personal con conocimiento y experiencia en I+D supone otra forma de acceder a conocimiento externo valioso para la empresa (GALENDE y DE LA FUENTE, 2003; ROSENKOPF y ALMEIDA, 2003; SONG *et al.*, 2003; DE SAÁ y DÍAZ, 2007). SONG *et al.*, (2003) han denominado a esta forma de acceder al conocimiento y a las capacidades de expertos externos, *aprendizaje por contratación*. El incremento de la movilidad de trabajadores ha fomentado la utilización de la contratación de personal de I+D como una forma de acceder a este tipo de conocimiento externo (CHESBROUGH, 2003), que puede ser beneficioso en el desarrollo de innovaciones. Por una parte, el nuevo personal de I+D con experiencia es una fuente de nuevas ideas, lo que favorece la renovación de la base interna de conocimiento (IRELAND *et al.*, 2002) y la posibilidad de que los expertos puedan aplicar este conocimiento a nuevos contextos (ARGOTE e INGRAM, 2000). También permite acceder a conocimiento de naturaleza tácita y compleja, que forma parte de los individuos, y que es difícil de aprender de otra forma (TEECE, 2000). A partir de estos argumentos proponemos la siguiente hipótesis:

Hipótesis 2: La contratación de personal de I+D con experiencia constituye una fuente externa de conocimiento que afecta positivamente a la obtención de resultados de innovación.

La adquisición o participación en empresas que desarrollan innovaciones.

Respecto a las adquisiciones o participaciones en empresas, distintos autores apuntan que constituyen un medio por el cual las empresas asimilan conocimiento y capacidades tecnológicas y organizacionales (AHUJA y KATILA, 2001; CHAUDHURI y TABRIZI, 1999; PURANAM *et al.*, 2006; PURANAM y SRIKANTH, 2007). Concretamente, las adquisiciones o participaciones en empresas que desarrollan actividades de I+D permiten obtener conocimiento que es de alta importancia estratégica y baja familiaridad (LEONARD-BARTON, 1995) y reconfigurar sus capacidades (KARIM y MITCHELL, 2000). Según MAYER y KENNEY (2004), la retención de empleados en las adquisiciones de empresas

constituye un activo clave y con gran potencial para generar innovaciones en el futuro. Otros beneficios que se derivan de la utilización de esta fuente externa se traducen en un ahorro de recursos y en una reducción de la incertidumbre asociada al desarrollo de innovaciones. Así, las empresas adquirentes evitan el *time-consuming* y los procesos inciertos derivados de la acumulación interna de recursos tecnológicos (STEENSMA y FAIRBANK, 1999). Partiendo de estos argumentos planteamos la siguiente hipótesis:

Hipótesis 3: La participación en empresas que desarrollan innovación tecnológica constituye una fuente externa de conocimiento que afecta positivamente a la obtención de resultados de innovación.

3.2. La complementariedad de las fuentes externas de conocimiento en el desarrollo de innovaciones.

Estudios recientes sugieren que la base del éxito innovador reside en la utilización de una variedad de fuentes externas de conocimiento. Concretamente, LEIPONEN y HELFAT (2005) apuntan dos razones que apoyan esta idea. Por una parte, el éxito de la innovación es incierto y la amplitud del conocimiento tecnológico puede mejorar el conjunto de oportunidades para la innovación. El conocimiento al que la empresa accede puede derivar en ideas para nuevos productos y procesos, mejorar la eficiencia de los proyectos de investigación existentes, y ayudar a superar cuellos de botella en el desarrollo de productos y procesos (COHEN y MALERBA, 2001). Debido a que es difícil predecir *ex ante* qué fuentes de conocimiento tendrán una mayor oportunidad tecnológica, el acceso a un mayor número de fuentes de conocimiento aumenta la posibilidad de que alguna de esas fuentes contribuya al desarrollo de innovaciones. El segundo argumento se basa en que pueden existir complementariedades y sinergias entre las fuentes de conocimiento de tal forma que conjuntamente refuercen el efecto de la adquisición de conocimiento externo sobre los resultados de la innovación. Sin embargo, LAURSEN y SALTER (2006) subrayan que las empresas demasiado abiertas pueden llegar a tener un impacto negativo sobre la innovación, indicando que hay un punto donde buscar conocimiento se convierte en contraproducente por la dificultad de gestionar un amplio número de fuentes. Concretamente, estos autores señalan como límite la utilización de once fuentes de conocimiento diferentes.

Desde esta investigación proponemos que la variedad de fuentes externas será más beneficioso para la innovación, cuanto más diversas sean esas fuentes entre sí. A este respecto planteamos en la siguiente hipótesis que, la formación de alianzas con universidades, proveedores, clientes y competidores, la contratación de personal de I+D con experiencia y la participación en empresas que desarrollan I+D, representa una interacción con actores tan diversos que permite a la empresa acceder a conocimiento muy diferente, siendo difícil que se solape entre sí, pudiéndose así conseguir sinergias positivas para la innovación.

Hipótesis 4: Las empresas que utilicen un mayor número de fuentes externas de conocimiento es más probable que tengan mayores resultados de innovación.

3.3. Efectos de la intensidad tecnológica del sector, el tamaño y la edad de la empresa en el modelo *open innovation*.

En general, la literatura señala que la adquisición de conocimiento del exterior favorece el desarrollo de innovaciones (ARORA y GAMBARDILLA, 1990, 1994; PISANO, 1990; VEUGELERS y CASSIMAN, 1999; EISENHARDT y SANTOS, 2002; ALMEIDA *et al.*, 2003a; CALOGHIROU *et al.*, 2004; CASSIMAN y VEUGELERES, 2006). No obstante, es preciso analizar con profundidad esta relación para comprobar el grado de dependencia del conocimiento externo a la hora de desarrollar innovaciones. A este respecto pretendemos valorar de forma más concreta, el efecto que sobre la relación fuentes externas y resultados de la innovación tienen otras variables como la intensidad tecnológica del sector, el tamaño y la edad de la empresa.

La intensidad tecnológica del sector.

Los sectores dinámicos tecnológicamente ofrecen mayores oportunidades tecnológicas, lo que marca una tendencia hacia modelos de innovación abiertos en los que las empresas tratarán de complementar su conocimiento interno con la utilización de distintas fuentes externas de conocimiento con el fin de alcanzar el éxito innovador. En este sentido, distintos estudios apuntan que la rápida obsolescencia del conocimiento en las empresas que operan en entornos dinámicos tecnológicamente hace que no puedan depender exclusivamente de su propio conocimiento y de sus habilidades internas si pretenden mantener sus resultados de innovación (GEORGE *et al.*, 2001; ALMEIDA *et al.*, 2003a). Por otra parte, la evolución hacia modelos *open innovation* no es una tendencia exclusiva de sectores de alta intensidad tecnológica. Así, CHESBROUGH y CROWTHER (2006) demuestran la tendencia de empresas pertenecientes a otro tipo de industrias como la de automoción, cuidado de la salud, banca, seguros, etc., que tienden hacia este tipo de modelos. A este respecto, en esta investigación pretendemos analizar si la intensidad tecnológica del sector condiciona la tendencia de la empresa a utilizar el modelo *open innovation*, por lo que planteamos la siguiente hipótesis:

Hipótesis 5: El efecto de las fuentes externas de conocimiento sobre los resultados de innovación dependerá de la intensidad tecnológica del sector: Cuanto mayor sea la intensidad tecnológica del sector, mayor será el efecto positivo de las fuentes externas sobre la innovación.

El tamaño de la empresa.

En las décadas anteriores, la mayor parte de las innovaciones tecnológicas introducidas por las grandes empresas eran fruto de inversiones sistemáticas en I+D realizadas en el seno de la empresa. A partir de la creación de una base interna de I+D, las empresas explotaron su conocimiento acumulado con el fin de desarrollar nuevos productos y aprovechar economías de alcance; en muchas industrias las grandes escalas dedicadas a las funciones de I+D supusieron una barrera de entrada a través de la economía de escala (TEECE, 1986; CHANDLER, 1990). Los beneficios de las escalas de producción y de alcance de la I+D interna fueron aumentando hasta que el modelo de innovación se integró verticalmente, de tal forma que las grandes empresas internalizaban sus actividades de I+D y las comercializaban a través del desarrollo interno, el proceso de fabricación y de distribución. En esta línea, el modelo *closed innovation*, que justifica la necesidad de desarrollar las actividades de I+D internas en lugar de promover el

carácter abierto como base para el desarrollo de innovaciones, ha estado vinculado estrechamente a las grandes empresas. Por otra parte, el modelo de dependencia de recursos sugiere que la escasez de recursos lleva a las empresas a entrar en actividades más cooperativas con otras empresas. En este sentido, las grandes empresas poseen recursos y capacidades más complejos y diversos para apoyar el desarrollo de innovaciones (BAYONA *et al.*, 2001; ALMEIDA *et al.*, 2003b). En cambio, las PYMES necesitan complementar su base interna de conocimiento recurriendo al mercado con el fin de desarrollar innovaciones. A partir de estos argumentos proponemos la siguiente hipótesis:

Hipótesis 6: El efecto de las fuentes externas de conocimiento sobre los resultados de innovación dependerá del tamaño de la empresa: Cuanto mayor sea el tamaño de la empresa, menor será el efecto positivo de las fuentes externas sobre la innovación.

La edad de la empresa.

Algunos estudios defienden que las competencias organizacionales mejoran con el tiempo puesto que las empresas pueden aplicar y perfeccionar sus rutinas sobre una base de experiencia acumulada (DIERICKX y COOL, 1989; COHEN y LEVINTHAL, 1990). Así, la edad de la empresa puede hacer que la empresa sea menos dependiente de las fuentes externas de conocimiento a la hora de desarrollar innovaciones. Sin embargo, otros autores apuntan que con la edad de la empresa también aparecen inercias organizacionales derivadas de la acumulación en el tiempo de procedimientos y competencias que dificultan la respuesta de la empresa ante los cambios del entorno (LEONARD-BARTON, 1992; BADEN-FULLER y VOLBERDA, 2001) y la dificultad para asimilar conocimiento del exterior. Además, el *stock* de conocimiento interno acumulado con la edad de la empresa puede provocar una mayor resistencia al conocimiento proveniente del exterior generada por el síndrome de *Not Invented Here* (KATZ y ALLEN, 1982). En este sentido, el síndrome de NIH provoca un efecto sustitución entre la utilización de fuentes externas de conocimiento y la base interna de conocimiento (LAURSEN y SALTER, 2006). A partir de estos argumentos, en la siguiente hipótesis planteamos que los años de funcionamiento de la empresa generan una experiencia y conocimiento acumulado internamente que puede hacer menos dependiente a la empresa de fuentes externas de conocimiento a la hora de desarrollar innovaciones.

Hipótesis 7: El efecto de las fuentes externas de conocimiento sobre los resultados de innovación dependerá de la edad de la empresa: Cuanto mayor sea la edad de la empresa, menor será el efecto positivo de las fuentes externas sobre la innovación.

4. METODOLOGÍA

4.1. Muestra.

El estudio empírico se ha realizado a partir de los datos obtenidos en la Encuesta sobre Estrategias Empresariales (ESEE)¹. La representatividad de esta fuente de información ha hecho que

¹ La ESEE se realiza anualmente desde 1990 por la Fundación SEPI en colaboración con el Ministerio de Industria, Turismo y Comercio, siendo su objeto recabar información sobre las estrategias de las empresas industriales españolas.

investigaciones previas la hayan utilizado para examinar cuestiones relativas a la gestión de la innovación (BENEITO, 2002, 2003; HUERGO y JAUMANDREU, 2004; CALVO, 2006; DÍAZ *et al.*, 2006; VARGAS *et al.*, 2007).

La población objeto de estudio está formada por las empresas industriales españolas que contestaron a la ESEE en el año 2005, último período del que se disponen datos en el momento de realización de la presente investigación. Tras eliminar los datos de las empresas con valores perdidos relativos a las variables relevantes del estudio, la muestra final utilizada en esta investigación está formada por 1.271 empresas.

4.2. Medidas.

El análisis del efecto de las fuentes externas de conocimiento en el desarrollo de innovaciones se realizará mediante la estimación de un modelo de regresión estándar. El modelo propuesto en esta investigación incluye variables representativas de las fuentes externas de conocimiento y de los resultados de innovación de la empresa, así como variables contextuales de la empresa y del sector.

Variable dependiente. Los resultados de innovación de la empresa (RID) representan la variable que se pretende explicar en esta investigación. Esta variable ha sido aproximada con los datos referidos a los resultados de la actividad innovadora desarrollada por la empresa. Concretamente, dicha variable recoge el número de nuevos productos y procesos desarrollados por la empresa así como las patentes y modelos de utilidad registrados por la empresa durante 2005.

Variables independientes. La información contenida en la ESEE permite aproximar las fuentes externas de conocimiento a partir de tres variables. Por una parte, las alianzas tecnológicas (AT) tienen un carácter dicotómico, donde el valor 1 recoge la participación de la empresa en alianzas tecnológicas con universidades, clientes, proveedores o competidores y 0 en caso contrario. Por otra parte, la contratación de personal con conocimiento y experiencia en I+D (CPID) tiene carácter dicotómico, adoptando el valor 1 si la empresa ha contratado personal con experiencia profesional en I+D y 0 en caso contrario. Por último, la participación en empresas que desarrollan innovación tecnológica (PEID) también tiene carácter dicotómico, donde el valor 1 representa la participación de la empresa en otras empresas que desarrollan actividad tecnológica y 0 en caso contrario.

Para realizar el contraste de la hipótesis 4, relativa a la utilización simultánea de distintas fuentes externas de conocimiento construimos la variable continua FE. Dicha variable está representada por cuatro valores, donde el valor 0 indica que la empresa no utiliza ninguna de las tres fuentes externas de conocimiento, 1 recoge la utilización de una fuente, 2 la utilización de dos fuentes y 3 la utilización de las tres fuentes consideradas en esta investigación.

Variables de control. Como variables de control consideramos aspectos contextuales de la empresa y del sector que habitualmente se incluyen en la literatura. Como factores internos conside-

ramos los siguiente: el tamaño (LGT), medido a partir del logaritmo del número de empleados de la empresa; la edad de la organización (LGE), definida por el logaritmo del número de años que lleva en funcionamiento la empresa; el esfuerzo tecnológico (IDV), representado por el porcentaje que representan los gastos totales en I+D sobre el volumen de ventas; y la media de resultados de I+D en los dos últimos años (MRID). Como factores externos incluimos la intensidad tecnológica del sector (ITS), definida a partir de tres variables *dummy* que representan la intensidad tecnológica del sector (baja, baja-media y media-alta) ².

Variables moderadoras. Con el fin de contrastar la hipótesis 5, 6 y 7 analizaremos el papel moderador de la intensidad tecnológica del sector, el tamaño y la edad de la organización sobre la relación entre fuentes externas y resultados de la innovación. La **tabla 2** recoge las descripciones de todas las variables del modelo.

TABLA 2. Descripción de las variables.

VARIABLE	DESCRIPCIÓN
Resultados de I+D (RID)	Número de nuevos productos, patentes y modelos de utilidad obtenidos por la empresa.
FUENTES EXTERNAS DE CONOCIMIENTO	
Alianzas tecnológicas (AT)	Variable de carácter dicotómico, adopta valor 1 si la empresa <i>i</i> ha establecido alianzas de colaboración tecnológica con proveedores, clientes, competidores, otras empresas o instituciones y 0 en caso contrario.
Contratación de personal de I+D con experiencia (CPID)	Valor 1 si la empresa ha contratado personal con experiencia profesional en I+D y 0 en caso contrario.
Participación en empresas que desarrollan innovación tecnológica (PEID)	Valor 1 si la empresa participó en empresas que desarrollan actividad tecnológica y 0 en caso contrario.
VARIABLES DE CONTROL (INTERNAS Y EXTERNAS A LA EMPRESA)	
Tamaño de la empresa (LGT)	Logaritmo del número de empleados.
Edad de la empresa (LGE)	Logaritmo del número de años transcurridos desde la fundación de la empresa.
Intensidad tecnológica del sector (ITS)	3 variables <i>dummy</i> que representan la intensidad tecnológica del sector (baja, baja-media y media-alta).
Esfuerzo en I+D (IDV)	Porcentaje que representan los gastos totales en I+D sobre el volumen de ventas.
Media de resultados de I+D en los dos últimos años (MRID)	La media de los resultados de I+D en los dos últimos años.

² En el anexo aparece una cuadro con la clasificación de los sectores de la muestra según la intensidad tecnológica del sector.

5. ANÁLISIS Y RESULTADOS

5.1. Análisis descriptivo.

En primer lugar, realizamos un análisis descriptivo de los datos con el fin de conocer la muestra seleccionada. Así, la **tabla 3** muestra los estadísticos descriptivos y las correlaciones entre las variables del estudio. Como puede observarse, las correlaciones entre las fuentes externas de conocimiento y los resultados de la innovación son positivas y significativas. Respecto a las correlaciones de las variables explicativas entre sí, reflejan valores no superiores a 0,5 lo que indica que no deben aparecer problemas de multicolinealidad.

También realizamos un análisis de contingencia con las variables relevantes del estudio (**tabla 4**). Así, en relación con las fuentes externas de conocimiento y los resultados de innovación, el análisis muestra la importancia relativa de la contratación de personal de I+D (59,4%) para las empresas que han innovado durante 2005, seguido de cerca por las otras dos fuentes. Respecto a la utilización de fuentes externas de conocimiento, se observan diferencias en función de la intensidad tecnológica del sector. Concretamente, se aprecia el mayor valor que tienen las fuentes externas de conocimiento en el caso de empresas de alta intensidad tecnológica en comparación con empresas pertenecientes a sectores de menor intensidad. También destaca la utilización de las alianzas tecnológicas como forma de acceder a conocimiento externo, por encima de la contratación de personal de I+D y la participación en empresas que desarrollan actividades tecnológicas. En cuanto al tamaño de la empresa, se observa la importancia relativa de las fuentes externas para las grandes empresas en relación con las PYMES. Por último, los datos relevan la importancia relativa de las fuentes externas de conocimiento para las empresas que se sitúan en los grupos extremos de edad (edad 1 y 4) frente al resto de empresas.

5.2. Contraste de hipótesis.

En la **tabla 5** aparecen los resultados derivados de la estimación de los modelos que analizan el efecto de las fuentes externas de conocimiento sobre los resultados de la innovación (modelos 1 y 2) y el efecto moderador de la intensidad tecnológica del sector (modelos 3, 4 y 5), el tamaño de la empresa (modelos 6 y 7) y la edad de la empresa (modelos 8, 9, 10 y 11) en la relación fuentes externas y resultados de innovación.

Fuentes externas de conocimiento y resultados de I+D.

Los resultados alcanzados en la estimación del primer modelo (**tabla 5**) permiten corroborar la influencia positiva y significativa ($p < 0,01$) de las alianzas tecnológicas, la contratación de personal de I+D con experiencia y la participación en empresas innovadoras en la obtención de innovaciones. Así, las empresas que utilizan dichas fuentes de conocimiento obtienen un mayor desempeño innovador, en comparación con las empresas que no utilizan dichas fuentes. Estos resultados permiten aceptar las hipó-

tesis 1, 2 y 3 poniendo de manifiesto que el conocimiento tecnológico externo constituye un activo valioso para el desarrollo de innovaciones en la empresa y que el establecimiento de alianzas, la contratación de personal y la participación en empresas suponen mecanismos para acceder a conocimiento externo.

En el contraste de la hipótesis 4, relativa a la utilización simultánea de distintas fuentes externas de conocimiento, utilizamos como variable independiente la variable continua *FE*, que recoge el número de fuentes externas de conocimiento que utiliza la empresa. Los resultados del análisis de regresión (modelo 2) permiten corroborar que las empresas que utilizan un mayor número de fuentes externas de conocimiento obtienen mejores resultados de innovación.

TABLA 3. Estadísticos descriptivos y correlaciones bivariadas.

	Media	Desv. típ.	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1. RID	1,24	4,56	1										
2. AT	0,32	0,47	0,232**	1									
3. CPID	0,05	0,23	0,156**	0,286**	1								
4. PEID	0,05	0,22	0,164**	0,260**	0,265**	1							
5. LgT	1,88	0,67	0,164**	0,493**	0,200**	0,222**	1						
6. DV	0,90	4,92	0,056*	0,210**	0,072**	0,047	0,092**	1					
7. LgE	1,34	0,31	0,05	0,178**	0,072**	0,083**	0,282**	0,082**	1				
8. MRID	1,41	7,14	0,533**	0,155**	0,069*	0,088**	0,090**	0,083**	0,042	1			
9. ITB	0,42	0,49	-0,038	-0,180**	-0,077**	-0,076**	-0,175**	-0,094**	-0,045	0	1		
10. ITM	0,28	0,45	-0,033	-0,019	0,103**	0,018	0,018	-0,059*	-0,051	-0,036	-0,531**	1	
11. ITA	0,28	0,45	0,057*	0,234**	0,188**	0,073**	0,188**	0,169**	0,101**	0,033	-0,534**	-0,393**	1

**p < 0,01; * p < 0,05

TABLA 4. Fuentes externas de conocimiento, resultados de innovación y variables contextuales.

	Alianzas Tecnológicas	Contratación Personal I+D	Participación en empresas que desarrollan I+D
RID (> 0)	43,1%	59,4%	39,7%
ITBaja	22,4%	3,4%	3%
ITMedia	30,9%	1,7%	5,6%
ITAlta	49,7%	12,2%	7,5%
PYMES	20,6%	3,2%	2,6%
Grandes Empresas (>250)	65%	11,6%	11,6%
Edad 1 (Menor 13 años)	25,3%	4,8%	4,5%
Edad 2 (13-22 años)	24,6%	3,4%	1,7%
Edad 3 (23-37 años)	33,3%	3,4%	4%
Edad 4 (Mayor 37 años)	47,2%	10,3%	4,9%

Efecto moderador de la intensidad tecnológica del sector, el tamaño y la edad de la empresa.

Para analizar el efecto moderador de la intensidad tecnológica del sector, del tamaño y de la edad de la empresa utilizamos el análisis multigrupo. Existen distintos métodos para estimar el efecto moderador de una variable (SHARMA *et al.*, 1981; VENKATRAMAN, 1989; YANG-WALLENTIN *et al.*, 2001). En nuestro caso, utilizamos el análisis multigrupo puesto que nuestro propósito de análisis persigue conocer que la capacidad predictiva de la relación entre la variable dependiente (resultados de la innovación) y las independientes (fuentes externas de conocimiento) varía en función de las variables moderadoras indicadas, es decir, se está analizando la fortaleza de la moderación.

El análisis del efecto moderador de la intensidad tecnológica del sector se muestra a partir de los tres grupos formados (modelos 3, 4 y 5). Como puede observarse en la **tabla 5**, los resultados revelan que solo en el caso de los sectores de alta intensidad tecnológica, en comparación con los sectores de baja y media intensidad, las tres fuentes externas de conocimiento afectan positiva y significativamente a los resultados de innovación de la empresa. Sin embargo, no existen diferencias significativas entre los resultados alcanzados en los modelos 3 y 5, por lo que no se confirma la hipótesis 5. Este resultado pone de manifiesto que la interacción con distintos actores (clientes, proveedores, competidores y universidades), como fuente de conocimiento para la innovación, no es una estrategia exclusiva de las empresas de alta intensidad tecnológica (CHESBROUGH y CROWTHER, 2006).

Para analizar el efecto moderador del tamaño de la empresa realizamos dos modelos de regresión en función de los grupos PYMES y grandes empresas (modelos 6 y 7). La **tabla 5** muestra que, en el caso de las grandes empresas, las fuentes externas de conocimiento afectan positivamente al desarrollo de innovaciones, pero su efecto no es significativo. En cambio, en las PYMES las tres fuentes externas afectan positivamente al desarrollo de innovaciones y solo las alianzas tecnológicas afectan de forma significativa a la obtención de resultados de I+D. Esto indica que en las PYMES, a diferencia de las grandes empresas, interactuar con distintos actores es la base para acceder a conocimiento valioso necesario en el desarrollo de innovación. Sin embargo, dicha diferencia no es significativa, por lo que no se confirma la hipótesis 6, de tal forma que el tamaño no ejerce un efecto moderador en la relación entre fuentes externas de conocimiento y resultados de innovación.

TABLA 5. Resultados del análisis de regresión ^a.

Variables	Modelo 1	Modelo 2	Modelo 3		Modelo 4	Modelo 5	Modelo 6	Modelo 7	Modelo 8	Modelo 9	Modelo 10	Modelo 11
			Intensidad techno- lógica baja		Intensidad techno- lógica media	Intensidad techno- lógica alta	PYME	Gran Emp.	Edad 1	Edad 2	Edad 3	Edad 4
Alianzas tecnológicas	0,098**		0,133**		0,085*	0,110*	0,111**	0,078	0,033	0,043	0,012	0,079
Contratación personal I+D	0,067**		-0,005		0,066	0,098*	0,052	0,082	-0,011	0,012	0,017	0,144**
Participación emp. I+D	0,070**		0,200**		-0,139**	0,116*	0,046	0,094	0,122**	0,038	0,003	-0,002
Fuentes externas (FE)		0,171**										
Tamaño empresa	0,045 +	0,041	0,068		0,052	0,034			0,031	0,007	0,086	-0,001
Esfuerzo Innovador	-0,020	-0,022	-0,047		-0,002	0,000	-0,033	0,020	0,050	-0,012	-0,003	-0,014
Edad empresa	-0,011	-0,012	-0,066 +		-0,016	-0,001	0,024	-0,050				
Media I+D	0,504**	0,503**	0,376**		0,769**	0,506**	0,529**	0,479**	0,681**	0,908**	0,410**	0,696**
IT baja	-0,014	-0,479					-0,045	0,028	0,036	0,024	-0,031	-0,042
IT media	-0,018	-0,637					-0,034	0,005	0,020	-0,003	0,032	-0,065
R ²	0,320**	0,320**	0,235**		0,620**	0,361**	0,328**	0,290**	0,548**	0,861**	0,185**	0,580**

^a Coeficientes de regresión tipificados. ** $p < 0,01$; * $p < 0,05$; + $p < 0,1$

Por último, para el análisis del efecto moderador de la edad de la empresa en la relación fuentes externas y resultados de innovación partimos la muestra de forma homogénea en cuatro grupos: el grupo *edad 1* comprende empresas con una antigüedad inferior a 13 años, el grupo *edad 2* recoge las empresas con una edad entre 13 y 22 años, el grupo *edad 3* incluye las empresas con edades entre 23 y 37 años y el grupo *edad 4* comprende a las empresas con una edad superior a 37 años. Los análisis realizados demuestran que solo la participación en otras empresas innovadoras tiene una incidencia positiva y significativa en las empresas de edad inferior y que la contratación de personal de I+D con experiencia ejerce una influencia positiva y significativa en el desarrollo de innovaciones en el caso de empresas con edad superior a 37 años. Por tanto, no podemos confirmar la hipótesis 7, solo podemos apuntar que existe cierta tendencia positiva de las fuentes externas de conocimiento en el desarrollo de innovaciones en empresas que se sitúan en los dos grupos extremos de edad (*edad 1* y *edad 4*) y que, en cambio, las fuentes externas afectan de forma positiva pero no significativa a los resultados de innovación en el caso de empresas situadas en los otros dos grupos de edad.

6. CONCLUSIONES

Esta investigación aporta evidencia empírica acerca de la tendencia a la utilización del modelo *open innovation* en la empresa industrial española. Por una parte, hemos comprobado que las empresas españolas utilizan fuentes externas de conocimiento como base para el desarrollo de innovaciones. Concretamente, hemos podido constatar que las alianzas tecnológicas con distintos actores, la contratación de personal de I+D con experiencia y la participación en empresas innovadoras constituyen formas de acceder a conocimiento externo valioso para llevar a cabo el proceso de innovación. Este resultado demuestra la orientación de las empresas industriales españolas hacia modelos abiertos de innovación, en los que las empresas invierten recursos en la búsqueda de conocimiento externo con el fin de ampliar su conocimiento interno y mejorar su capacidad de innovación. Por otra parte, hemos comprobado, en la línea de otros trabajos (LEIPONEN y HELFAT, 2005; LAURSEN y SALTER, 2006), el efecto positivo de la utilización simultánea de distintas fuentes externas como base para la obtención de innovaciones. Así, la interacción con distintos agentes externos favorece el acceso a conocimiento diverso, incrementándose la oportunidad tecnológica de la empresa.

Con esta investigación también se pone de manifiesto que la intensidad tecnológica del sector y el tamaño de la empresa pueden afectar al comportamiento abierto de las empresas. Concretamente, se demuestra que en los sectores de alta intensidad tecnológica se tiende a utilizar una mayor amplitud de fuentes externas de conocimiento como base para la obtención de innovaciones. Por otra parte, aunque existen diferencias en la utilización de fuentes externas en el desarrollo de innovaciones según la intensidad tecnológica del sector, dichas diferencias no son significativas. Este resultado está en consonancia con otras investigaciones que señalan que la tendencia hacia modelos *open innovation* es cada vez más generalizada a todo tipo de sectores (CHESBROUGH y CROWTHER, 2006). Por lo que respecta al tamaño empresarial, hemos podido comprobar que las PYMES apuestan por un proceso innovador interactivo que permita enriquecer su base interna de conocimiento. Así, las PYMES, a diferencia de las grandes empresas, utilizan las alianzas tecnológicas como fuente externa para el desarrollo de innovaciones.

Para generalizar este tipo de comportamientos abiertos es necesario que existan medidas públicas que favorezcan el acceso de las empresas a conocimiento externo valioso para el desarrollo de innovaciones. Como ocurre en otros países europeos, es preciso diseñar políticas públicas de apoyo a la innovación que favorezcan la interacción de las empresas con distintos actores externos y que contribuyan a desarrollar la capacidad de las empresas para asimilar e integrar el conocimiento externo. En la actualidad, existen múltiples iniciativas para orientar las políticas públicas de innovación en apoyo a los modelos *open innovation*, que recogen propuestas como las que se detallan a continuación (OCDE, 2008): 1) Mejora de la difusión y accesibilidad de la investigación pública para las empresas y la sociedad en general; 2) Fortalecimiento de las relaciones universidad-empresa; 3) Fomento de redes de investigación en las que colaboren múltiples actores públicos y privados; 4) Incentivo al desarrollo de empresas de base tecnológica; 5) Fomento de la movilidad del personal, sobre todo entre el sector público y privado.

Como futuras líneas de investigación sería interesante valorar la contribución de las fuentes internas de conocimiento en la obtención de innovaciones y ahondar en la relación entre fuentes internas y externas de conocimiento. A este respecto, una corriente de estudios defiende la necesidad de complementariedad entre ambas fuentes de conocimiento puesto que un uso eficiente del conocimiento externo requiere de una base interna de conocimiento que permita asimilar y utilizar el conocimiento adquirido (COHEN y LEVINTHAL, 1990; HOWELLS *et al.*, 2003; LEIPONEN, 2005). En cambio, otras investigaciones demuestran la existencia de un efecto sustitución entre ambos tipos de fuentes (KATZ y ALLEN, 1982; RAMANI, 2002; LAURSEN y SALTER, 2006). Así, por ejemplo, LAURSEN y SALTER (2006) apuntan que el síndrome de «No Inventado Aquí» produce un rechazo del conocimiento externo por parte de los trabajadores de la empresa, lo que induce a una relación de sustitución entre la utilización de fuentes externas y las actividades internas de I+D.

Por último, señalamos algunas de las limitaciones del presente trabajo que deben considerarse a la hora de valorar los resultados obtenidos. Por una parte, el carácter transversal de este estudio limita la capacidad explicativa del modelo planteado, sobre todo teniendo en cuenta que en el proceso de innovación tecnológica hay un desfase entre el momento en que se decide desarrollar una innovación hasta que se obtiene un resultado. Por otra parte, sería conveniente incorporar otras características del sector, como la propensión a desarrollar nuevas empresas o la movilidad de personal asociada al sector, etc., con el fin de valorar si tales características pueden limitar la tendencia hacia modelos *open innovation*. En este sentido, CHESBROUGH (2003) destaca el caso de la industria nuclear, que depende principalmente de ideas internas, tiene baja movilidad de personal, pocas *startups* y relativamente poca investigación en colaboración con universidades. Dichas variables no se han podido incorporar en el modelo planteado dado que la base de datos utilizada no contiene información al respecto.

Bibliografía

- AHUJA, G., KATILA, R., [2001]: «Technological acquisitions and the innovation performance of acquiring firms: A longitudinal study». *Strategic Management Journal* 22, 197-220.
- ALMEIDA, P., PHENE, A., GRANT, R., [2003a]: «Innovation and knowledge management: Scanning, sourcing and integration», en M. EASTERBY-SMITH y M.A. LYLES (eds.), *Handbook of Organizational Learning and Knowledge Management*, Blackwell Publishing, 356-371.
- ALMEIDA, P., DOKKO, G. y ROSENKOPF, L. [2003b]: «Startup size and the mechanisms of external learning: Increasing opportunity and decreasing ability?». *Research Policy*, 32, 301-315.
- ARGOTE, L., e INGRAM, P. [2000]: «Knowledge transfer: A basis for competitive advantage in firms». *Organizational Behavior and Human Decision Processes* 82, 150-169.
- ARORA, A., GAMBARDELLA, A. [1990]: «Complementary and external linkages: The strategies of the large firms in biotechnology». *The Journal of Industrial Economics*, XXXVIII, 361-379.
- [1994]: «Evaluating technological information and utilizing it: Scientific knowledge, technological capability and external linkages in biotechnology». *Journal of Economic Behavior and Organization* 24, 91-114.
- BADEN-FULLER, C. y VOLBERDA, H. [2001]: «Dormant capabilities, complex organizations, and renewal», en SÁNCHEZ, R. [ed.]: *Knowledge Management and Organizational Competence*, Oxford University Press, 114-136.
- BARADACCO, J. [1992]: *Alianzas Estratégicas*. McGraw-Hill, Madrid.
- BAUM, J.A.C., e INGRAM, P., [1998]: «Survival-enhancing learning in the Manhattan hotel industry, 1898-1980». *Management Science* 44, 996-1.016.
- BAYONA, C., GARCÍA, M. y HUERTA, E. [2001]: «Firms' motivations for cooperative R&D: An empirical analysis of Spanish firms». *Research Policy* 30, 1.289-1.307.
- BELDERBOS, R., CARREE, M. y LOKSHIN, B. [2006]: «Complementarity in R&D cooperation strategies». *Review of Industrial Organization* 28, 401-426.
- BENEITO, P. [2002]: «Technological patterns among Spanish manufacturing firms». *Entrepreneurship & Regional Development* 14, 89-115.
- [2003]: «Choosing among alternative technological strategies: An empirical analysis of formal sources of innovation». *Research Policy* 32, 693-713.
- BIDAULT, F., DESPRES, C., BUTLER, C. [1998]: «The drivers of cooperation between buyers and suppliers for product innovation». *Research Policy* 26, 719-732.
- CALOGHIROU, Y., KASTELLI, I., TSAKANIKAS, A., [2004]: «Internal capabilities and external knowledge sources: complements or substitutes for innovative performance?». *Technovation* 24, 29-39.
- CALVO, J.L [2006]: «¿Son las actividades de I+D una buena aproximación a la Innovación Tecnológica?». *Economía Industrial* 358, 73-184.
- CASSIMAN, B., VEUGELERS, R., [2002]: «Spillovers and R&D cooperation: Some empirical evidence with Reinilde VEUGELERS». *The American Economic Review* 92, 1.169-1.184.
- [2006]: «In search of complementary in innovation strategy: Internal R&D and external knowledge acquisition». *Management Science* 52, 68-82.

- CHANDLER, A.D. [1990]: *Scale and scope*. Cambridge, MA: Belknap.
- CHAUDHURI, S. y TABRIZI, B. [1999]: «Capturing the real value in high-tech acquisitions». *Harvard Business Review*, 77, 123-130.
- CHESBROUGH, H. [2003]: *Open innovation*. Harvard University Press: Cambridge, Mass.
- [2006]: «Open innovation: A new paradigm for understanding industrial innovation», en CHESBROUGH, H., VANHAVERBEKE, W. y WEST, J. (eds.), *Open Innovation: Researching a New Paradigm*, Oxford University Press, Chapter 1.
- CHESBROUGH, H. y CROWTHER, A.K. [2006]: «Beyond high tech: Early adopters of open innovation in other industries». *R&D Management* 36, 229-236.
- COHEN, W.M. y LEVINTHAL, D.A. [1990]: «Absorptive capacity: A new perspective on learning and innovation». *Administrative Science Quarterly* 35, 128-152.
- COHEN, W. M. y MALERBA, F. [2001]: «Is the tendency to variation a chief cause of progress?». *Industrial and Corporate Change*, 10, 587-608.
- DE SAÁ PÉREZ, P. y DÍAZ DÍAZ, N.L. [2007]: «Incidencia de los recursos humanos de I+D internos y contratado en la innovación». *Cuadernos de Economía y Dirección de la Empresa* 33, 7-30.
- DÍAZ DÍAZ, N.L., AGUIAR DÍAZ, I. y DE SAÁ PÉREZ, P. [2006]: «El conocimiento organizativo tecnológico y la capacidad de innovación. Evidencia para la empresa industrial española». *Cuadernos de Economía y Dirección de Empresas* 27, 33-59.
- DIERICKX, I. y COOL, K. [1989]: «Asset stock accumulation and sustainability of competitive advantage». *Management Science* 35, 1.504-1.513.
- DUSSAUGE, P. y GARRETTE, B. [1998]: «Anticipating the evolutions and outcomes of strategic alliances between rival firms». *International Studies of Management & Organization* 27, 104-126.
- EISENHARDT, K.M. y SANTOS F. M., [2002]: «Knowledge-Based View: A new Theory of Strategy?», in A. PETTIGREW, H. THOMAS and R. WHITTINGTON [eds.], *Handbook of Strategy and Management*, SAGE, 139-164.
- GALENDE, J. y DE LA FUENTE, J.M. [2003]: «Internal factors determining a firm's innovative behaviour». *Research Policy*, 32, 715-736.
- GASSMANN, O. [2006]: «Opening up the innovation process: Towards an agenda». *R&D Management* 36, 223-228.
- GEORGE, G., ZAHRA, S.A., WHEATLEY, K.K. y KHAN, R., [2001]: «The effects of alliance portfolio characteristics and absorptive capacity on performance. A study of biotechnology firms». *Journal of High Technology Management Research* 12, 205-226.
- GODIN, B. y GINGRAS, Y. [2000]: «The place of universities in the system of knowledge». *Research Policy* 29, 273-278.
- HAGEDOORN, J. y DUYSTERS, G. [2002]: «External sources of innovative capabilities: The preferences for strategic alliances or mergers and acquisitions». *Journal of Management Studies* 39, 167-188.
- HOWELLS, J., JAMES, A. y MALIK, K. [2003]: «The sourcing of technological knowledge: Distributed innovation processes and dynamic change». *R&D Management*, 33, 395-409.
- HUERGO, E. y JAUMANDREU, J. [2004]: «How does probability of innovation change with firm age?» *Small Business Economics* 22, 193-207.
- IRELAND, R.D., HITT, M.A. y VAIDYANATH, D. [2002]: «Alliance management as a source of competitive advantage». *Journal of Management*, 28, 413-446.
- KARIM, S. y MITCHELL, W. [2000]: «Path-dependent and path-breaking change: Reconfiguring business resources following acquisitions in the US medical sector, 1978-1995». *Strategic Management Journal*, 21, 1061-1081.

- KATZ, R. y ALLEN, T. [1982]: «Investigating the not invented here [NIH]: syndrome: A look at the performance, tenure, and communication patterns of 50 R&D projects». *R&D Management* 12, 7-19.
- LAURSEN, K. y SALTER, A. [2006]: «Open for innovation: The role of openness in explaining innovation performance among UK manufacturing firms». *Strategic Management Journal* 27, 131-150.
- LEIPONEN, A., HELFAT, C.E., [2005]: «Innovation objectives, knowledge sources, and the benefits of breadth», *working paper* presentado en Academy of Management meeting, Boston University, Carnegie Mellon, Cornell, Dartmouth, Informs College of Organizations meeting, INSEAD, New York University, University of Illinois.
- LEONARD-BARTON, D. [1992]: «Core capabilities and core rigidities: A paradox in managing new product development». *Strategic Management Journal* 13, 111-126.
- [1995]: *Wellsprings of knowledge: Building and sustaining the sources of innovation*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- LEIPONEN, A., HELFAT, C.E., [2005]: «Innovation objectives, knowledge sources, and the benefits of breadth», *working paper* presentado en Academy of Management meeting, Boston University, Carnegie Mellon, Cornell, Dartmouth, Informs College of Organizations meeting, INSEAD, New York University, University of Illinois.
- MAYER, D. y KENNEY, M. [2004]: «Economic action does not take place in a vacuum: Understanding Cisco's acquisition and development strategy», *Industry & Innovation* 11, 299-325.
- MCDEVILY, B., ZAHEER, A., [1999]: «Bridging ties: a source of firm heterogeneity in competitive capabilities». *Strategic Management Journal* 20, 1.133-1.156.
- MOWERY, D. C., OXLEY, J.E. y Silverman, B.S. [1996]: «Strategic alliances and interfirm knowledge transfer». *Strategic Management Journal*, 17, pp. 77-91.
- OCDE [2008]: «Open Innovation in global networks» *Policy Issues Paper*, Copenhagen, Denmark.
- PISANO, G., [1990]: «The R&D boundaries of the firm: An empirical analysis». *Administrative Science Quarterly* 35, 153-176.
- POWELL, W.W., KOPUT, K.W. y SMITH-DOERR, L., [1996]: «Interorganizational collaboration and the locus of innovation: Networks of learning in biotechnology». *Administrative Science Quarterly* 41, 116-45.
- PURANAM, P. y SRIKANTH, K. [2007]: «What they know vs. what they do: how acquirers leverage technology acquisitions», *Strategic Management Journal* 28, 805-825.
- PURANAM, P., SINGH, H. y ZOLLO, M. [2006]: «Organizing for innovation: Managing the coordination-autonomy dilemma in technology acquisitions». *Academy of Management Journal* 49, 263-280.
- RAMANI, S.V. [2002]: «Who is interested in biotech? R&D strategies, knowledge base and market sales of Indian biopharmaceutical firms». *Research Policy*, 31, 381-398.
- ROSENKOPF, L. y ALMEIDA, P. [2003]: «Overcoming local search through alliances and mobility». *Management Science* 49, 751-766.
- ROTHWELL, R., FREEMAN, C., FERVIS, P., ROBERTSON, A., TOWNSEND, J. [1974]: «SAPPHO updated: Project SAPPHO Phase 2». *Research Policy* 3, 258-291.
- SHARMA, S., DURAND, R.M. y GUR-AIRE, O. [1981]: «Identification and analysis of moderator variables». *Journal of Marketing Research* XVIII, 291-300.
- SONG, J., ALMEIDA, P. y Wu, G. [2003]: «Learning-by-hiring: Mobility and knowledge transfer?». *Management Science*, 49, 351-365.
- STEENSMA, H.K. y FAIRBANK, J.F. [1999]: «Internalizing external technology: A model of governance mode choice and an empirical assessment». *Journal of High Technology Management Research* 10, 1-35.

- TEECE, D.J. [1986]: «Profiting from technological innovation: Implications for integration, collaboration, licensing and public policy». *Research Policy* 15, 285-305.
- [2000]: «Strategies for managing knowledge assets: The role of firm structure and industrial context», *Long Range Planning* 33, 35-54.
- TETHER, B.S. [2002]: «Who co-operates for innovation, and why: An empirical analysis», *Research Policy* 31, 947-967.
- VANDERWERF, P.A. [1992]: «Explaining downstream innovation by commodity suppliers with expected innovation benefit», *Research Policy* 21, 315-333.
- VARGAS MONTOYA, P., SALINAS ZÁRATE, R. y GUERRAS MARTÍN, L.A. [2007]: «Does the technological sourcing decision matter? Evidence from Spanish panel data». *R&D Management* 37, 161-172.
- VENKATRAMAN, N. [1989]: «The concept of fit in strategy research: toward verbal and statistical correspondence». *Academy of Management Review* 14, 423-444.
- VEUGELERS, R., CASSIMAN, B., [1999]: «Make and buy in innovation strategies: Evidence from Belgian manufacturing firms». *Research Policy* 28, 63-80.
- VON HIPPEL, E., [1988]: *The sources of innovation*. New York: Oxford University Press.
- [2005]: *Democratizing innovation*. Cambridge, MA: MIT Press.
- YANG-WALLENTIN, F., SCHMIDT, P. and BAMBERG, S. [2001]: «Testing interactions with three different methods in the theory of planned behavior: Analysis of traffic behavior data» en R. CUDECK, S. DU TOIT, D. SÖRBOM [eds.]: *Structural Equation Modeling: Present and Future, Scientific Software International*, 405-423.

ANEXO

Cuadro de clasificación de los sectores de la muestra de empresas siguiendo la clasificación de actividades económicas de la Unión Europea (NACE)

INDUSTRIAS DE INTENSIDAD TECNOLÓGICA BAJA	INDUSTRIAS DE INTENSIDAD TECNOLÓGICA BAJA-MEDIA	INDUSTRIAS DE INTENSIDAD TECNOLÓGICA MEDIA-ALTA
Industria Cárnica Industria del mueble Productos alimenticios y tabaco Bebidas Textiles y vestido Cuero y calzado Industria de la madera Industria del papel Edición y artes gráficas	Productos de caucho y plástico Productos minerales no metálicos Metales férreos y no férreos	Máquinas agrícolas e industriales Máquinas de oficina y de procesamiento de datos Maquinaria y material eléctrico Vehículos de motor Otro material de transporte Productos químicos

IMPACTO DEL *COMPREHENSIVE INCOME* FRENTE AL *NET INCOME* EN LOS GRUPOS EMPRESARIALES ESPAÑOLES COTIZADOS EN LA BOLSA DE MADRID

FRANCISCO SOUSA FERNÁNDEZ

*Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales
Profesor Asociado de Economía Financiera y Contabilidad.
Universidad de Cantabria*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Eduardo BUENO CAMPOS, don Sotero AMADOR FERNÁNDEZ, don Manuel GARCÍA-AYUSO COVARSI, don Juan MONTERREY MAYORAL, don JAVIER ROMANO APARICIO y don Enrique VILLANUEVA GARCÍA.

Extracto:

DESDE la década de los noventa del siglo XX estamos asistiendo a un potente movimiento a nivel internacional (FRS 3 del ASB, SFAS 130 del FASB y NIC 1 del IASB, entre otros) consistente en exigir a las empresas la revelación del resultado global o total, conocido en terminología anglosajona como *comprehensive income*, que se determina agregando al resultado neto *net income* los gastos e ingresos que de acuerdo con las normas correspondientes deban reconocerse directamente en el patrimonio neto.

En el marco de estas tendencias en la información financiera internacional, sin olvidar el especial interés que despierta la revelación del resultado global en la Circular 4/2004 del Banco de España, y muy recientemente en el Plan General de Contabilidad 2007, nos planteamos como objetivo esencial de nuestro trabajo estudiar el impacto del *comprehensive income* frente al *net income* tomando como referencia una muestra de 92 grupos empresariales españoles cotizados en la Bolsa de Madrid a 1 de septiembre de 2007 y los correspondientes datos del período 2004-2007 capturados de sus Informes Anuales Consolidados de los años 2005, 2006 y 2007.

En concreto, con el contraste de las hipótesis que formulamos, por una parte pretendemos evidenciar si el *comprehensive income* presenta un impacto material o significativo frente al *net income* para el conjunto de las cotizadas de la muestra en los años estudiados y, de otra, constatar si se presentan diferencias significativas entre los distintos sectores a los que quedan adscritos las cotizadas con respecto a la discrepancia relativa entre ambos tipos de resultado.

Para contextualizar nuestro trabajo, en principio se hace necesario revisar los fundamentos teóricos esenciales sobre los que descansa el *comprehensive income*, así como aquellos aspectos que inciden en su determinación y presentación en el cuerpo normativo del IASB, para después, previa revisión de la literatura empírica sobre el resultado global en el panorama internacional de los últimos años, proceder a formular y contrastar las correspondientes hipótesis nulas con herramientas no paramétricas al estar los datos claramente alejados de la normalidad.

.../...

.../...

Podemos anticipar que se rechazan las hipótesis nulas planteadas, con lo que evidenciamos que el *comprehensive income* presenta un impacto material frente al *net income* para el conjunto de los grupos empresariales españoles cotizados en la Bolsa de Madrid en cada uno de los años del período 2004-2007; pero la incidencia del primero frente al segundo tiene un reducido poder de diferenciación por sectores en el contexto que la hemos estudiado, lo que nos permite afirmar que el impacto del mercado que captura el resultado global, en líneas generales afecta de forma similar a todas las cotizadas, con independencia de la naturaleza de las actividades que desarrollan.

Palabras clave: resultado global, resultado neto, NIC 1 del IASB e impacto en grupos españoles cotizados en la Bolsa de Madrid (2004-2007).

Sumario

1. Introducción.
2. Soporte conceptual del *comprehensive income*.
3. La determinación y presentación del *comprehensive income* en la NIC 1 del IASB.
4. El *comprehensive income* en la literatura contable empírica.
 - 4.1. Estudios de contenido descriptivo divulgativo.
 - 4.2. Trabajos tendentes a evaluar el impacto de los formatos de presentación del *comprehensive income* sobre los usuarios.
 - 4.3. Investigaciones orientadas al mercado de capitales.
5. Impacto del *comprehensive income* frente al *net income* en los grupos empresariales españoles cotizados en la Bolsa de Madrid.
 - 5.1. Objetivo.
 - 5.2. Muestra y configuración de la base de datos.
 - 5.3. Formulación de hipótesis y metodología de contraste.
 - 5.4. Incidencia del *comprehensive income* frente al *net income* los años del período 2004-2007 sobre el conjunto de los grupos empresariales españoles cotizados en la Bolsa de Madrid.
 - 5.5. Impacto relativo del *comprehensive income* frente al *net income* los años del período 2004-2007 en los diferentes sectores a los que quedan adscritos los grupos empresariales españoles cotizados en la Bolsa de Madrid.
6. Conclusiones.

Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

Los organismos emisores de normas contables más relevantes a nivel internacional, entre los que destacamos el ASB (FRS 3, 1992, revisado en 1993, 1999 y 2007), el FASB (SFAS 130, 1997) y el IASB (NIC 1, 1997, revisada en 2003 y 2007) ¹, vienen exigiendo a las empresas la revelación del resultado global o total, conocido en terminología anglosajona como *comprehensive income*, que se determina agregando al resultado neto –*net income*– los gastos e ingresos que de acuerdo con las normas correspondientes deban reconocerse directamente en el patrimonio neto, como pueden ser los cambios en el valor razonable de los instrumentos financieros clasificados como disponibles para la venta, los resultados asociados a las coberturas de flujos de efectivo, o determinadas diferencias de conversión en moneda extranjera, con lo que estamos ante un resultado contable más conectado con la realidad de los mercados que el resultado tradicional.

Asimismo, como resulta conocido, la Unión Europea adoptó las NIIF del IASB para la formulación de los estados financieros consolidados de las cotizadas a partir del primero de enero de 2005 ², por lo que las cotizadas españolas, así como las del resto de países de dicho ámbito, han venido revelando el *comprehensive income* en sus cuentas consolidadas desde dicha fecha, pudiendo hacerlo en el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos o alternativamente en el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto, según las opciones que se contemplan en la NIC 1 (2003).

En el marco de estas tendencias en la información financiera internacional, sin olvidar el especial interés que despierta la revelación del resultado global en la Circular 4/2004 del Banco de España, y muy recientemente en el Plan General de Contabilidad 2007, nos planteamos como objetivo esencial de nuestro trabajo estudiar el impacto del *comprehensive income* frente al *net income* tomando como referencia los grupos empresariales españoles cotizados en la Bolsa de Madrid a 1 de septiembre de 2007 y los correspondientes datos del período 2004-2007 capturados de sus Informes Anuales Consolidados de los años 2005, 2006 y 2007 ³, disponibles en la web de la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV).

En concreto, con el contraste de las hipótesis que formulamos, por una parte pretendemos evidenciar si el *comprehensive income* presenta un impacto material o significativo frente al *net income* para el conjunto de las cotizadas de la muestra en los años estudiados y, de otra, constatar si se presentan diferencias significativas entre los distintos sectores a los que quedan adscritos las cotizadas con respecto a la discrepancia relativa entre ambos tipos de resultado.

¹ La versión revisada en 2007 entrará en vigor el 1 de enero de 2009, pudiendo aplicarse de forma anticipada.

² Pueden consultarse en la web del ICAC los Reglamentos de adopción de las NIIF del IASB por la Unión Europea.

³ También hemos podido considerar el año 2004 por contar con la correspondiente información comparativa en los Informes Anuales Consolidados del 2005. Por otra parte, queremos anticipar que en el proceso de captura de los datos del *comprehensive income* en los Informes Anuales Consolidados nos hemos encontrado con bastantes dificultades, derivadas tanto del hecho de los formatos alternativos y flexibles para su presentación en la NIC 1 (2003) así como de la circunstancia del incumplimiento en su revelación por bastantes grupos empresariales, lo que no impidió formar una muestra con la suficiente representatividad según veremos en el curso de nuestra investigación.

Todo ello nos permitirá incorporarnos al debate del contenido informativo del resultado global frente al resultado neto que se ha venido suscitando en los últimos años, lo que por otra parte presenta un interés particular al no contar con trabajos que hayan investigado una problemática con un objetivo y una metodología similares tanto a nivel nacional como internacional.

Para contextualizar nuestro trabajo, en principio se hace necesario revisar los fundamentos teóricos esenciales sobre los que descansa el *comprehensive income*, así como aquellos aspectos que inciden en su determinación y presentación en el cuerpo normativo del IASB, para después, previa revisión de la literatura empírica sobre el resultado global en el panorama internacional de los últimos años, proceder a formular y contrastar las correspondientes hipótesis nulas con herramientas no paramétricas al estar los datos claramente alejados de la normalidad.

Podemos anticipar que se rechazan las hipótesis nulas planteadas, con lo que evidenciamos que el *comprehensive income* presenta un impacto material frente al *net income* para el conjunto de los grupos empresariales españoles cotizados en la Bolsa de Madrid en los años estudiados; pero la incidencia del primero frente al segundo tiene un reducido poder de diferenciación por sectores en el contexto que la hemos estudiado, lo que nos permite afirmar que el impacto del mercado que captura el resultado global, en líneas generales afecta de forma similar a todas las cotizadas, con independencia de la naturaleza de las actividades que desarrollan.

2. SOPORTE CONCEPTUAL DEL *COMPREHENSIVE INCOME*

El FASB fue el organismo pionero en incorporar el concepto de resultado global en el SFAC 3 (1980), reemplazado por el SFAC 6 (1985), donde en su párrafo 70 define el mismo como ⁴:

«Los cambios en el patrimonio neto de una empresa de negocios durante un período, que tienen su origen en transacciones y otros sucesos y circunstancias no relacionados con operaciones con la propiedad. Incluye todos los cambios en el neto durante un período, excepto aquellos resultantes de las inversiones de los propietarios y de las distribuciones de fondos a los mismos».

Como se podrá comprobar, estamos próximos al concepto de renta del Premio Nobel británico HICKS (1939, pág. 172), cuando en su obra *Value and Capital* establece que el propósito del cálculo

⁴ No contamos con una definición explícita del resultado global en el Marco Conceptual del IASB (1989), disponible también en TUA (1996), ni tampoco en el Marco Conceptual de la Contabilidad del Plan General de Contabilidad 2007, aunque si atendemos a las definiciones de los elementos de los estados financieros contenidas en los mismos, en particular, a las de ingresos y gastos, nos encontramos ante una concepción del resultado global análoga a la planteada por el FASB hace ya más de dos décadas.

Del mismo modo, AECA (1999) en su Marco Conceptual para la Información Financiera adopta unas definiciones similares, así como un concepto de resultado globalizado: «el resultado es equivalente al incremento o disminución de los fondos propios por todos los conceptos, excepto por aquellos que impliquen relaciones con los propietarios o cargos o abonos directos a reservas» (pfo. 230).

Por otra parte, en CEA (2005, págs. 154-155) contamos con una revisión crítica de la concepción del resultado en el Marco Conceptual del IASB.

del beneficio es revelar cuánto puede consumir un individuo sin llegar a empobrecerse, para lo que formuló el siguiente concepto central de renta ⁵:

«La renta de un hombre (*sic*) es el máximo valor que puede consumir este (*sic*) durante una semana, y aún esperar estar igual de bien al final que al principio de la misma».

Si trasladamos este concepto al ámbito contable, de acuerdo con ALEXANDER (1950, pág. 15), podemos precisar el beneficio de la empresa de negocios como la cifra de dividendos que esta puede repartir a sus propietarios sin menoscabar el capital invertido, esto es, manteniéndose en la misma situación de riqueza al final que al principio de un determinado ejercicio económico.

Esta concepción, evidentemente nos lleva a posicionarnos en la teoría del excedente limpio –*clean surplus*– (BRIEF y PEASNELL, 1996; BEALE y DAVEY 2000; y MATTESSICH, 2002; entre otros), conforme a la cual el resultado contable se determina comparando el valor en libros del neto patrimonial al final de un ejercicio económico con el registrado al inicio del mismo, una vez eliminadas las operaciones con los propietarios. Pero para que este cálculo del resultado sea consistente, como señala MATTESSICH (2002, pág. 50), no hemos de estar ante reclamaciones contingentes sobre los fondos propios de la compañía, tales como la existencia de obligaciones convertibles en acciones u opciones sobre acciones –*stock options*– de los ejecutivos.

Asimismo, este autor nos indica que «El estado de resultados "completo" –*global o total según nuestra denominación*– o un enfoque equivalente que provee el "excedente limpio", en la medida en que la suma total de las ganancias anuales, desde el inicio de una compañía (que se inicia con caja) hasta su finalización (terminando también con caja), es igual a, precisamente, la suma total de las ganancias anuales de toda la vida de la compañía».

FELTHAM y OHLSON (1995, pág. 694), formalizan el excedente limpio a través de la expresión:

$$N_t = N_{t-1} + RG_t - d_t^6$$

En la que N_t denota el valor en libros del neto –*book value*– al final del período t , N_{t-1} es el valor en libros del neto al inicio del período t , RG_t constituye el resultado global del período t , y d_t^7 los dividendos repartidos en el citado período, netos del resto de operaciones con los propietarios.

De este modo, tal como señalan GARCÍA-AYUSO y MONTERREY (1998, pág. 755), «el mantenimiento en el futuro de la condición de excedente limpio asegura que todos los acontecimientos relevantes desde el punto de vista del valor serán absorbidos por los resultados contables».

Con todo ello, suponiendo que no existen reclamos contingentes sobre neto, podemos deducir de la anterior relación de excedente limpio el resultado global:

$$RG_t = (N_t - N_{t-1}) + d_t$$

⁵ Para profundizar en el soporte conceptual sobre el que descansa el *comprehensive income*, pueden consultarse, entre otros, LINSMEIER *et al.*, AAA, 1997; BEALE y DAVEY, 2000 y MATTESSICH, 2002.

⁶ Hemos adaptado un simbolismo más acorde con la terminología contable española.

⁷ d_t = dividendos repartidos, + retiro de fondos propietarios, – aportación de fondos propietarios.

Tal como esquematizamos en el **cuadro 1**, estamos ante un concepto de beneficio resultante de comparar dos situaciones netas consecutivas, que en su concepción más pura capta todos los cambios en el valor de los activos y pasivos que afectan a neto, no relacionados con la propiedad.

En contraposición a estas concepciones, tenemos el resultado realizado tradicional (RT_t) o *net income*, también denominado excedente sucio –*dirty surplus*–, que podemos formalizar como:

$$RT_t = I_t - G_t$$

Donde I_t representa los ingresos realizados en el período t y G_t los gastos necesarios para la consecución de los ingresos en el citado período, que como resulta obvio no captura todos los cambios en el valor de activos y pasivos distintos de las operaciones con los propietarios que afectan al neto en un determinado ejercicio, dado que unos se imputan a resultados, mientras que otros se difieren sin previo reflejo en la cuenta de pérdidas y ganancias o se revelan solo en la memoria, quedando así confundido o disperso el resultado entre la cuenta de resultados, el diferimiento de partidas en el balance o el reflejo de notas explicativas en la memoria.

CUADRO 1. Configuración del resultado global en el Marco Conceptual⁸.

Valoración autónoma de activos/pasivos que afectan al neto	Variaciones en la valoración autónoma de activos/pasivos
Neto al inicio del período t (N_{t-1})	
+ Incremento en el valor de los activos en el período t	⇒ [Aumentos de neto (INGRESOS *)]
+ Disminución en el valor de los pasivos en el período t	
– Disminución en el valor de los activos en el período t	⇒ – [Disminuciones de neto (GASTOS *)]
– Incremento en el valor los pasivos en el período t	
= Neto al final del período t (N_t)	
	$d_t \left\{ \begin{array}{l} + \text{Dividendos repartidos en el período } t \\ + \text{Retiro de fondos por los propietarios } t \\ - \text{Aportación de fondos de los propietarios } t \end{array} \right.$ = RESULTADO GLOBAL [$RG_t = (N_t - N_{t-1}) + d_t$]
* Resulta obvio que los dividendos y los retiros de fondos por parte de los propietarios no representan gastos, ni tampoco ingresos las aportaciones de fondos de los mismos. Así, aparecen después ajustados para poder cumplir con la condición de excedente limpio planteada por FELTHAM y OHLSON (1995, pág. 694), que acabamos de referir.	

FUENTE: *Elaboración propia.*

⁸ GONZALO (2000, pág. 252) refiere que «el marco conceptual, y la preocupación de los teóricos y prácticos, han hecho virar ciento ochenta grados la atención tradicional hacia el resultado de las empresas, cambiándola por un *énfasis mucho más pronunciado por las valoraciones contenidas en el balance de situación*, en otras palabras, ahora se tiende a valorar los activos y pasivos autónomamente, y algunas de sus variaciones se incluyen como ingresos y gastos para determinar el resultado».

De ahí, su calificativo peyorativo en la literatura y regulación contables en el ámbito anglosajón, que evidentemente conducirá a que la suma de los resultados de cada ejercicio, desde que se inicia la vida de la empresa hasta su liquidación, no coincidirá con la cifra de resultados correspondientes a la vida total de la empresa.

En definitiva, nos encontramos ante dos concepciones enfrentadas con respecto a la determinación del resultado empresarial, una globalizadora, que en su concepción más genuina incluye todos los cambios en el valor de activos y pasivos que afectan a neto (RG_t), la otra más restrictiva, que se limita a captar los resultados realizados tradicionales (RT_t), relacionadas evidentemente a través de la siguiente expresión, en la que $\Delta \nabla N_t$ representa los cambios de valor de activos y pasivos que afectan al resultado y no incluidos en el resultado realizado tradicional:

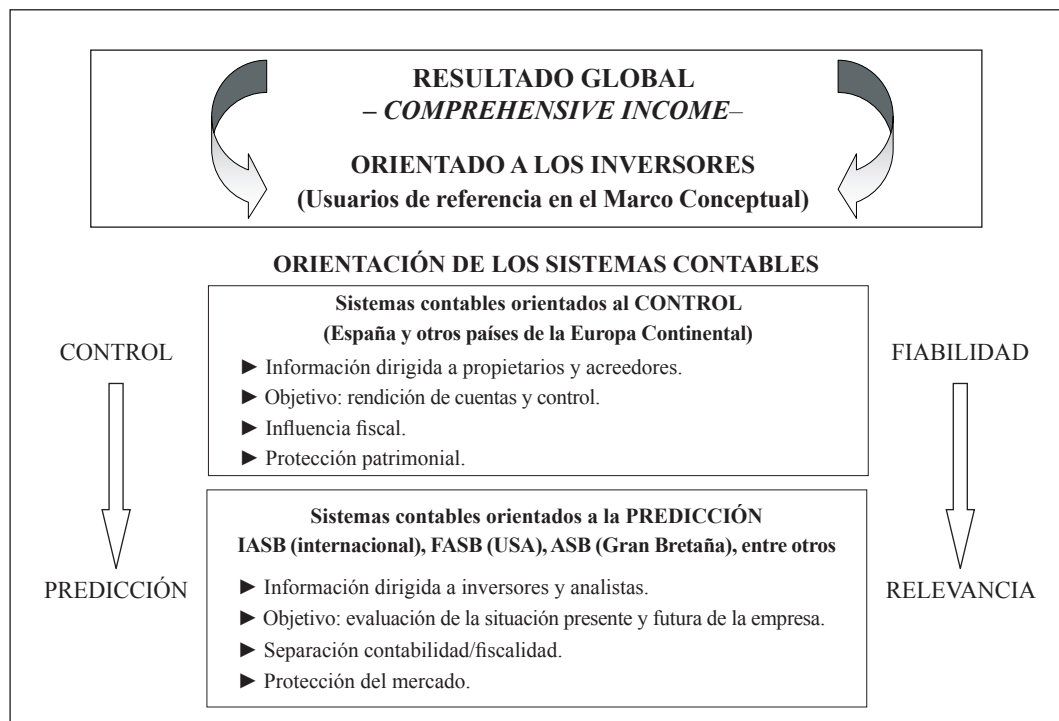
$$RG_t = RT_t + \Delta \nabla N_t$$

En la Introducción a la NIC 1 (revisada en 1997) ya se justificaba la inclusión del resultado global dentro de los estados financieros para atender las necesidades de los usuarios desde una perspectiva integral, en particular las de los inversores, considerados en el Marco Conceptual como usuarios de referencia (CAÑIBANO y MORA, 2000, pág. 131).

Esto es, se consideran necesarias unas bases de medida más amplias que las contempladas para la cuenta de pérdidas y ganancias tradicional, cuales son las de reconocer en resultados los cambios en el valor de determinados activos y pasivos registradas en el período correspondiente, para así estar ante una configuración del resultado de las unidades económicas no basada fundamentalmente en las operaciones y excluyendo sucesos de carácter inusual o no recurrentes, como ha venido ocurriendo hasta fechas recientes.

De acuerdo con estos planteamientos, en el **cuadro 2** aparece contextualizado el *comprehensive income*, donde se observa su adscripción a los sistemas contables de corte anglosajón, a los que tendemos, orientados a la protección del mercado, en los que prima la relevancia de la información financiera sobre la fiabilidad, frente a los sistemas orientados al control, con más peso de la fiabilidad, y por ello, más inclinados a la protección patrimonial.

CUADRO 2. *El comprehensive income: un resultado contable orientado a los suministradores de capital-riesgo.*



FUENTE: *Elaborado a partir de GONZALO y TÚA (2001) y ASEPUC (2007).*

En definitiva, con la adopción del *comprehensive income* estamos ante un acercamiento al concepto de resultado económico propugnado por los autores de la escuela clásica normativo deductiva (MACNEAL, 1939; EDWARDS y BELL, 1961; ALEXANDER, 1950; MOONITZ, 1961 y SPROUSE y MOONITZ, 1962, entre otros), pero no concebido como una magnitud a priori única e incontestable, sino pensado para satisfacer las necesidades de los usuarios, en particular las de los inversores, dado que con el mismo se contribuye al funcionamiento eficiente del mercado y a la utilidad de la información contable para la valoración de las empresas en los mercados (MORA, 2004, pág. 10).

3. LA DETERMINACIÓN Y PRESENTACIÓN DEL *COMPREHENSIVE INCOME* EN LA NIC 1 DEL IASB

Después de revisados los fundamentos teóricos esenciales sobre los que descansa el resultado global, queremos estudiar ahora su regulación en el cuerpo normativo del IASB, en concreto, aquellos aspectos que inciden en su determinación y presentación en la NIC 1 (2003) y en la Guía para su Implementación, haciendo referencia también a lo contemplado al respecto en la Circular 4/2004 del Banco de España y en el Plan General de Contabilidad 2007.

Según se establece en los párrafos 96-101 de la NIC 1 (2003), la empresa ha de informar del resultado global en el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos (**cuadro 4**), o bien en su formato alternativo el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto (**cuadro 5**)⁹, para lo que en todo caso, tal como explicamos en el **cuadro 3**, se ha de mostrar detalladamente:

- El resultado del ejercicio *–net income–* [pfo. 96 a)].

Cada una de las partidas de gastos e ingresos que según lo establecido en las Normas e Interpretaciones deban reconocerse directamente en el patrimonio neto, así como el total de las mismas [pfo. 96 b)].

El total de ingresos y gastos reconocidos del período *–comprehensive income–*, determinado por la agregación de las partidas señaladas en los párrafos 96 a) y 96 b), diferenciando la parte atribuible a la sociedad dominante y a los minoritarios [pfo. 96 c)].

CUADRO 3. *La determinación del resultado global en la NIC 1 (2003) y la Guía para su Implementación.*

RESULTADO NETO O RESULTADO DEL EJERCICIO (<i>NET INCOME</i>) (CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS) –NIC 1 (2003), párrafo 96 a), y Guía para su Implementación–	
±	Ingresos y gastos que deban reconocerse directamente en el patrimonio neto, asociados a activos y pasivos específicos, según se regula en la correspondiente NIIF/NIC –NIC 1 (2003), párrafo 96 b), y Guía para su Implementación ¹⁰ :
▶	Diferencias de conversión en moneda extranjera. Surgen al convertir los correspondientes activos y pasivos de la moneda funcional a la moneda de presentación. Caso excepcional en cuentas individuales y circunstancia habitual en cuentas consolidadas (NIC 21).
▶	Instrumentos financieros («activos financieros clasificados como disponibles para la venta») (NIC 39).
▶	Coberturas («coberturas de flujos de efectivo» y «cobertura de inversión neta en el extranjero») (NIC 39).
▶	Inmovilizado material e intangible si la empresa ha optado por el <i>fair value model</i> (NIC 16 y NIC 38).
▶	Planes de pensiones de prestaciones definidas (NIC 19).
±	Efecto impositivo de los anteriores cambios de valor (NIC 12).
.../...	

⁹ Como resulta conocido, el IASB no contempla formatos obligatorios de estados financieros, y se limita a exigir un contenido mínimo en los mismos. Por ello, estos formatos que aparecen en la Guía para la Implementación de la NIC 1 (2003) se muestran a los únicos efectos ilustrativos u orientativos, pudiendo por lo tanto las empresas adoptarlos o decidir otros que consideren más adecuados, siempre que asuman el contenido mínimo exigido.

¹⁰ De acuerdo con la NIIF 5, párrafo 38, han de presentarse de forma separada los importes acumulados de los ingresos y gastos que se hayan reconocido directamente en el patrimonio neto y se refieran a activos no corrientes o grupos enajenables de elementos clasificados como mantenidos para la venta.

.../...

± Reclasificaciones o Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias de los anteriores cambios de valor, cuando se realicen los mismos por baja, deterioro o enajenación de los correspondientes activos y pasivos asociados (Reguladas en la correspondiente NIIF/NIC)¹¹.

± Efecto impositivo de las transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias (NIC 12).

= TOTAL INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS DIRECTAMENTE EN EL PATRIMONIO NETO

–NIC 1 (2003), párrafo 96 b), y Guía para su Implementación–.

= RESULTADO GLOBAL O TOTAL DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (COMPREHENSIVE INCOME). (ESTADO DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS / ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO)

- Agregación del RESULTADO NETO al TOTAL DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS DIRECTAMENTE EN EL PATRIMONIO NETO según la NIC 1 (2003), párrafo 96 c), y la Guía para su Implementación.
 - Atribución del resultado global a la sociedad matriz.
 - Atribución del resultado global a los intereses minoritarios.

FUENTE: *Elaboración propia, a partir esencialmente de la NIC 1 (2003) y la Guía para su Implementación.*

CUADRO 4. *Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos. Statement of Recognised Income and Expense. NIC 1 (2003) Presentación de Estados Financieros.*

	200N+1	200N
– Beneficio/pérdida en la revaluación de inmovilizado	(X)	X
– Inversiones financieras disponibles para la venta (<i>available-for-sale investments</i>):		
Valoración de beneficios/pérdidas reconocidas en neto	(X)	(X)
Trasposos a la cuenta de pérdidas y ganancias en el momento de la venta	X	(X)
– Instrumentos de cobertura de flujos de caja (<i>cash flow hedges</i>):		
Beneficios/pérdidas reconocidos en neto	X	X
Trasposos a la cuenta de pérdidas y ganancias del período	(X)	X
Trasposos al valor reconocido inicialmente en los elementos cubiertos	X	(X)
.../...		

¹¹ Los cambios en el superávit por revaluación de un inmovilizado material, reconocidos en el patrimonio neto, no se reclasifican, y los mismos pueden ser transferidos a una cuenta de reservas en el momento en que se produzca la baja del correspondiente activo (NIC 16, pfo. 41). Asimismo, tampoco se reclasifican o transfieren a la cuenta de resultados las pérdidas y ganancias ocasionadas por planes de pensiones de prestaciones definidas que se hayan registrado fuera de la cuenta de resultados según el párrafo 93 a) de la NIC 19, tal como se justifica en el párrafo 48 r) de dicha norma. Puede verse el controvertido debate en el panorama internacional sobre la «reclasificación» en el documento sobre presentación del rendimiento del EFRAG-ICAC (2006, apartados 3.2 y 3.3).

.../...		
– Diferencias de cambio en la conversión de operaciones extranjeras	(X)	(X)
– Impuestos sobre los elementos reconocidos directamente en los fondos propios o traspasados desde los mismos	X	(X)
BENEFICIO NETO RECONOCIDO DIRECTAMENTE EN LOS FONDOS PROPIOS	(X)	X
BENEFICIO DEL PERÍODO (cuenta de pérdidas y ganancias)	X	X
INGRESOS Y GASTOS TOTALES RECONOCIDOS DEL PERÍODO	X	X
–TOTAL RECOGNISED INCOME AND EXPENSE FOR THE PERIOD–		
Atribuible a:		
Titulares de los fondos propios de la sociedad matriz	X	X
Intereses minoritarios	X	X
	X	X
Efectos de los cambios en las políticas contables:		(X)
Titulares de los fondos propios de la sociedad matriz		(X)
Intereses minoritarios		(X)

FUENTE: Adaptado y traducido de la Guía para la Implementación de la NIC 1(2003), modelo ilustrativo, pág. 72.

Queremos destacar que si la empresa opta por el formato recogido en el **cuadro 4**, ha de revelar el resto de cambios en el patrimonio neto en las notas. Alternativa por la que ha optado el Banco de España en la Circular 4/2004, pero con la denominación Estado de Cambios en el Patrimonio Neto, que siguiendo la tradición contable española ha optado por un formato rígido y obligatorio, con lo que las entidades financieras españolas desde la entrada en vigor de dicha Circular vienen revelando el resultado global en un formato similar a este y explicando el resto de los cambios en el patrimonio neto en la memoria.

CUADRO 5. Estado de Cambios en el Patrimonio Neto [Comprehensive del resultado global]. Statement of Changes in Equity NIC 1 [2003] Presentación de Estados Financieros

	Atribuible a los titulares de los fondos propios de la matriz					Intereses minoritarios	Total Patrimonio Neto
	Capital social	Otras reservas *	Diferencias de conversión	Beneficios retenidos	Total		
Saldo a 31 de diciembre de 200N-2.							
Cambios en las políticas contables	X	X	[X]	X	X	X	X
Saldo ajustados	X	X	[X]	X	X	X	X
Cambios en el patrimonio neto en el ejercicio 200N-1:							
Beneficio en la revaluación de inmovilizado		X			X	X	X
Inversiones financieras disponibles para la venta [available-for-sale investments]:							
Valoración de beneficios/pérdidas reconocidos en neto		[X]			[X]	[X]	[X]
Traspasos a la cuenta de pérdidas y ganancias en el momento de la venta		[X]			[X]		[X]
Instrumentos de cobertura de flujos de caja [cash flow hedges]:							
Beneficios/pérdidas reconocidos en neto		X			X	X	X
Traspasos a la cuenta de pérdidas y ganancias del período		X			X	X	X
Traspasos al valor reconocido inicialmente en los elementos cubiertos		[X]			[X]		[X]
Diferencias de cambio en la conversión de operaciones extranjeras			[X]		[X]	[X]	[X]
Impuestos sobre los elementos reconocidos directamente en los fondos propios o traspasados desde los mismos		[X]	X		[X]	[X]	[X]
Beneficio neto reconocido directamente en los fondos propios		X	[X]		X	X	X
Beneficio del período				X	X	X	X
Ingresos y gastos totales reconocidos del período [Total Recognised Income and Expense for the Period]		X	[X]	X	X	X	X
							.../...

	X			[X]	[X]	[X]	[X]	[X]
Dividendos								
Emisión de acciones	X							
Emisión de opciones sobre acciones		X						
Saldos a 31 de diciembre de 200N-1	X	X	[X]	X	X	X	X	X
Cambios en el patrimonio neto en el ejercicio 200N:								
Pérdida en la revaluación de inmobilizado		[X]				[X]	[X]	[X]
Inversiones financieras disponibles para la venta [<i>available-for-sale investments</i>):								
Valoración de beneficios/pérdidas reconocidos en neto		[X]				[X]	[X]	[X]
Trasposas a la cuenta de pérdidas y ganancias en el momento de la venta		X				X		X
Instrumentos de cobertura de flujos de caja [<i>cash flow hedges</i>):								
Beneficios/pérdidas reconocidos en neto		[X]				[X]		[X]
Trasposas a la cuenta de pérdidas y ganancias del período		X				X	X	X
Trasposas al valor reconocido inicialmente en los elementos cubiertos								
Diferencias de cambio en la conversión de operaciones extranjeras								
Impuestos sobre los elementos reconocidos directamente en los fondos propios o traspasados desde los mismos		X	X			X	X	X
Beneficio neto reconocido directamente en los fondos propios		[X]	[X]			[X]	[X]	[X]
Beneficio del período				X		X	X	X
Ingresos y gastos totales reconocidos del período [Total Recognised Income and Expense for the Period]		[X]	[X]	X	X	X	X	X
Dividendos						[X]	[X]	[X]
Emisión de acciones	X					X	X	X
Saldos a 31 de diciembre de 200N	X	X	[X]	X	X	X	X	X

* Han de desglosarse otras reservas si sus elementos integrantes son materiales.

FUENTE: Adaptado y traducido de la Guía para la Implementación de la NIC 1 [2003], modelo ilustrativo, págs 70 y 71.

Después de esta revisión de los aspectos concretos que regulan la revelación del resultado global en la NIC 1 (2003) se hace necesario referirnos al hecho de que el IASB ha revisado en septiembre de 2007 la referida norma, que entrará en vigor el primero de enero de 2009, pudiendo ser aplicada de forma anticipada.

La revisión de la misma aparece contextualizada dentro del proyecto *Financial Statement Presentation* que están desarrollando conjuntamente el IASB (2008) y el FASB (2008) en distintas fases, que tiene como objetivo esencial establecer normas comunes de alta calidad para la presentación de los estados financieros, para así reportar una mayor utilidad a los usuarios.

Con respecto a la todavía vigente NIC 1 (2003) en el año 2008, estamos ante determinados cambios que podemos calificar como sustanciales, en particular, en lo que respecta al estudio de la misma que hemos efectuado con anterioridad, dado que la versión revisada en 2007 elimina la alternativa de presentar el resultado global en el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto, pasando a ser obligatoria su revelación en detalle en el Estado de Resultados Globales –*Statement of Comprehensive Income*–, con autonomía propia dentro de la unidad que deben representar los estados financieros periódicos de propósito general.

Para ello, las empresas podrán optar por presentar únicamente el *Statement of Comprehensive Income*, que engloba evidentemente los gastos e ingresos reconocidos en la cuenta de pérdidas y ganancias, o bien presentar este último estado contable de forma independiente y seguidamente el *Statement of Comprehensive Income*, elaborado partiendo del resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias, al que se le agregan los gastos e ingresos que de acuerdo con las normas e interpretaciones deban reconocerse directamente en el patrimonio neto, para llegar definitivamente así al *comprehensive income* del período, de una forma similar a lo explicado en el **cuadro 3**.

Por todo ello, desaparece la denominación de «Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos» (**cuadro 4**) pasando a denominarse Estado de Resultados Globales –*Statement of Comprehensive Income*–, y además su formulación es obligatoria, de tal modo que el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto (**cuadro 5**) no podrá utilizarse en el futuro como alternativa para la revelación del *comprehensive income* ya que este ha de quedar reflejado en el mismo únicamente en un epígrafe de forma sintetizada, junto con el resto de epígrafes destinados a informar de los cambios en el patrimonio neto relacionados con operaciones con los propietarios como los aumentos o reducciones de capital, la conversión de obligaciones en acciones, o el pago de dividendos.

Asimismo, queremos destacar que la denominación de *Statement of Comprehensive Income* adoptada por el IASB es la utilizada por el FASB en el SFAS 130 en una de las alternativas que propone para la revelación del *comprehensive income*, y como consecuencia del proyecto que están desarrollando conjuntamente, al que nos hemos referido, resulta previsible que el FASB elimine también las alternativas para informar del mismo, lo que está señalando un proceso de convergencia entre los cuerpos normativos de ambos organismos, que resulta totalmente necesario para favorecer la comparabilidad de la información financiera a nivel internacional.

Teniendo en cuenta la revisión en 2007 de la NIC 1 que acabamos de analizar en aquellos aspectos que afectan a nuestra investigación, el *European Financial Reporting Advisory Group*

(EFRAG, 2007) ha remitido una comunicación a la Comisión Europea en la que se refleja su opinión sobre la referida NIC 1 revisada, en el sentido de que la misma reúne todos los requisitos del Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo con respecto a la aplicación de las normas internacionales de contabilidad, por lo que resulta previsible su próxima adopción por la Unión Europea para que pueda ser aplicada a partir del primero de enero de 2009, fecha prevista por el IASB para su entrada en vigor.

Por otra parte, el modelo adoptado en el Plan General de Contabilidad 2007 para la determinación y presentación del *comprehensive income* resulta en líneas generales coincidente con el contemplado en la NIC 1 (2003) y en la Guía para su Implementación que hemos analizado con anterioridad, lo que es natural al haber convergido esencialmente el texto básico de nuestra normalización contable con las normas internacionales.

De este modo, el legislador español ha habilitado en el nuevo plan contable los grupos 8 y 9, destinados a recoger respectivamente los gastos e ingresos reconocidos en el patrimonio neto, los cuales se toman como referencia para la formulación del Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos, que es el estado contable en el que se explica y determina el «total de ingresos y gastos reconocidos» o *comprehensive income*, pero no considerado con autonomía propia, sino como una parte integrante del Estado de Cambios en el Patrimonio Neto ¹².

Asimismo, los gastos e ingresos reconocidos en las cuentas de los referidos grupos, han de regularizarse con las correspondientes cuentas del subgrupo 13 para con ello determinar sus saldos finales por los que han de figurar en el Balance, así como explicar de forma sintetizada los cambios de valor en el ejercicio que capturan las mismas en el Estado Total de Cambios en el Patrimonio Neto, junto con el resto de cambios en el neto.

No obstante lo anterior, aunque hayamos convergido esencialmente con el modelo IASB, hemos de tener en cuenta que en esta parcela concreta de la información financiera estamos ante diferencias significativas, cual es el caso de que el legislador español ha considerado obligatorios tanto el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos como el Estado Total de Cambios en el Patrimonio Neto, a elaborar de acuerdo con un formato rígido bajo la denominación que engloba a ambos de Estado de Cambios en el Patrimonio Neto, mientras que en la aún vigente NIC 1 (2003), como vimos, son alternativos y pueden formularse en formatos flexibles.

Por otra parte, caben destacar otras diferencias como el hecho de contemplar el legislador español una agrupación en el balance dentro del patrimonio neto para las subvenciones, donaciones y legados, formando parte cuando proceda del «total de ingresos y gastos reconocidos», además de no haber adoptado un modelo alternativo de valoración *fair value model/cost model* para los inmovilizados materiales e intangibles.

Consideramos que estas alternativas que plantea el cuerpo normativo del IASB tanto con respecto a algunos elementos para determinar el *comprehensive income* como a los formatos flexibles

¹² En el Plan General de Contabilidad para PYMES no se han habilitado los grupos 8 y 9, por lo que tampoco se contempla la formulación obligatoria del Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos, ni en consecuencia la revelación del *comprehensive income*, pero sí la formulación del Estado de Cambios en el Patrimonio Neto, más simplificado.

alternativos para su presentación en la NIC 1 (2003), aún reconociendo que las NIIF han de aplicarse en entornos con tradiciones y culturas contables muy diversas, dificultan la comparabilidad, con el consiguiente perjuicio para los usuarios, como ha sido el caso de una elevada inversión en tiempo para la captura y disposición de los datos de forma ordenada y sistematizada para nuestra investigación empírica, tal como veremos más adelante.

No obstante lo anterior, según hemos señalado, la eliminación de los formatos alternativos para la presentación del *comprehensive income* en la NIC 1 revisada en 2007, no cabe duda de que supondrá un avance significativo para la comparabilidad de la información financiera a nivel internacional en una parcela tan significativa como es la comunicación del resultado contable a los mercados.

4. EL *COMPREHENSIVE INCOME* EN LA LITERATURA CONTABLE EMPÍRICA

Como paso previo al desarrollo de nuestra investigación empírica, se hace necesario revisar los distintos trabajos que se han realizado en el panorama internacional, fundamentalmente en los países del área de influencia anglosajona, sobre todo a partir de la década de los noventa del siglo XX, cuando, como ya hemos visto, los organismos emisores de normas más relevantes en el concierto mundial incorporaron a sus respectivos cuerpos normativos el *comprehensive income*.

Dados los distintos objetivos y metodologías, así como el diferente alcance de las correspondientes investigaciones, para llevar a cabo dicha revisión de una forma ordenada, hemos decidido agrupar las mismas en tres grandes grupos:

- Estudios de contenido descriptivo divulgativo.
- Trabajos de carácter experimental tendentes a evaluar el impacto de los formatos de presentación del *comprehensive income* sobre los usuarios.
- Investigaciones orientadas al mercado de capitales.

4.1. Estudios de contenido descriptivo divulgativo.

La práctica totalidad de estos trabajos (BEALE y DAVEY, 1997; LUECKE y MEETING, 1998; BHAMORNISIRI y WIGGINS, 2001; MAZZA y PORCO, 2004, citados en HUNTON *et al.* 2006; PANDIT, RUBENFIELD y PHILLIPS, 2006; entre otros) se desarrollaron en Estados Unidos a propósito de la emisión del SFAS 130 del FASB, publicados normalmente en revistas de tipo profesional, y plantean con carácter general como objetivos esenciales con un propósito descriptivo divulgativo, el análisis de los formatos por los que han optado las empresas para la presentación del *comprehensive income* destacando su relevancia informativa para los usuarios, la consideración de casos hipotéticos o reales sobre el impacto de este o de algunos de sus componentes en los estados financieros, o el poner de manifiesto su incidencia cuan-

titativa así como los elementos novedosos que incorpora en resultados frente al *net income*, en algunos casos con carácter general y en otros discriminando por sectores de actividad económica.

4.2. Trabajos tendentes a evaluar el impacto de los formatos de presentación del *comprehensive income* sobre los usuarios.

Después de esta breve referencia a los trabajos de naturaleza descriptivo divulgativa, queremos ahora reseñar un conjunto de investigaciones destacadas (HIRST y HOPKINS, 1998; MAINES y McDANIEL, 2000; y HUNTON *et al.*, 2006) llevadas a cabo en Estados Unidos después de la entrada en vigor del SFAS 130 del FASB.

En dichos trabajos, adoptando una metodología de carácter experimental, incluyendo aportaciones de la Psicología a la Contabilidad, y utilizando como herramienta de contraste un conjunto de regresiones lineales, prueban desde distintas ópticas que de los formatos propuestos en el SFAS 130 para la revelación del *comprehensive income* el que impacta en los analistas e inversores es el Estado de Resultados Globales –*Statement of Comprehensive Income*– y no el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto, en el sentido de que al revelar el resultado global en el referido estado de resultados se facilita la detección de prácticas de manipulación o de gestión del resultado, se favorece la inclusión en las estimaciones sobre el resultado contable de la volatilidad que incorporan los cambios en el valor razonable, y se estiman los precios de las acciones de una forma más consistente con la realidad de los mercados ¹³.

Por todo ello, los autores sugieren al FASB y al IASB que reconsideren los formatos de presentación del resultado global, para que este sea revelado en el Estado de Resultados Globales –*Statement of Comprehensive Income*–, que como vimos es lo que ha hecho recientemente el IASB al revisar la NIC 1. De este modo, el *comprehensive income* será revelado en un estado con autonomía propia dentro de la unidad que han de representar los estados financieros de propósito general, y no de forma mucho menos prominente «escondido» junto con el resto de cambios en el patrimonio neto ¹⁴.

4.3. Investigaciones orientadas al mercado de capitales.

Este conjunto de trabajos (CHENG *et al.*, 1993; DHALIWAL *et al.*, 1999; O'HANLON y POPE, 1999; CAHAN *et al.*, 2000; WANG *et al.*, 2003; y HODDER *et al.*, 2006, entre otros), a través de una metodología de regresiones univariantes y multivariantes pretenden contrastar, según los casos, si el *comprehensive income* y los elementos novedosos que incorpora en resultados presentan un mayor poder explicativo del valor de la empresa o valor de mercado de los fondos propios, de los precios de los títulos, la rentabilidad o la rentabilidad anormal de estos; que los *cash flow* o las medidas más tradicionales del resultado como el *operating income* o el *net income*.

¹³ En el reciente trabajo de BAMBER *et al.* (2007) con un modelo *logit* se prueba que los CEO (*Chief Executive Officers*) más proclives a ser afectados negativamente por la volatilidad percibida del *comprehensive income*, son más propensos a optar por revelar el mismo en el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto y no en el Estado de Resultados Globales.

¹⁴ Puede consultarse, entre otros, el documento del EFRAG-ICAC (2006) sobre el debate de presentación del rendimiento, ya citado.

En estas investigaciones nos hallamos ante evidencias empíricas desiguales, si bien aprovechando la generalización en curso del modelo IASB a escala mundial, entendemos que quedan abiertas nuevas líneas de investigación para el futuro, que nos puedan permitir encontrar evidencias más sólidas en una u otra dirección.

De acuerdo con la revisión de la literatura empírica que hemos efectuado con anterioridad, un conjunto de trabajos se limitaron a estudiar a través de una metodología descriptiva el impacto del *comprehensive income* y de los elementos novedosos que incorpora frente al *net income*, otros estudios se dirigieron hacia el análisis del impacto sobre los usuarios de los formatos de presentación del resultado global, mientras que algunas investigaciones se enfocaron hacia el mercado de capitales.

Pero no contamos con trabajos que hayan investigado con el objetivo y la metodología que planteamos si el *comprehensive income* impacta significativamente frente al *net income* para un conjunto de entidades empresariales, o si se presentan diferencias significativas entre los distintos sectores a los que quedan adscritas las empresas con respecto a la discrepancia relativa entre ambos tipos de resultado.

5. IMPACTO DEL *COMPREHENSIVE INCOME* FRENTE AL *NET INCOME* EN LOS GRUPOS EMPRESARIALES ESPAÑOLES COTIZADOS EN LA BOLSA DE MADRID

Una vez que han quedado acotados los fundamentos teóricos esenciales sobre los que descansa el *comprehensive income*, así como los rasgos característicos del modelo adoptado para su determinación y presentación en la NIC 1, junto con la revisión de la literatura empírica, abordamos el estudio que nos hemos planteado al inicio de nuestro trabajo.

5.1. Objetivo.

Como ya quedó señalado, nos planteamos como objetivo esencial investigar cómo impacta el *comprehensive income* frente al *net income* los años del período 2004-2007 en los grupos empresariales españoles cotizados en la Bolsa de Madrid.

En concreto, por una parte, pretendemos evidenciar si el *comprehensive income* presenta un impacto material o significativo frente al *net income* para el conjunto de las cotizadas de la muestra en los años estudiados y, de otra, constatar si se presentan diferencias significativas entre los distintos sectores a los que quedan adscritos las cotizadas con respecto a la discrepancia relativa entre ambos tipos de resultado.

Con todo ello, queremos incorporarnos al debate suscitado a nivel internacional sobre la relevancia informativa del resultado global frente al resultado neto, en el sentido de que los responsables de la elaboración de los estados financieros ejercieron fuerte presión, en particular en Estados Unidos, para que no se aprobase el SFAS 130 del FASB, norma que obliga a revelar el *comprehensive income*, por temor a que este pudiese lastrar sus cuentas de resultados por la volatilidad que incorpora en las mismas dada su mayor conexión con los mercados que el *net income*; sin olvidar también

la fuerte oposición a la aprobación de la controvertida NIC 39 *Instrumentos Financieros* por parte de determinadas empresas de la Unión Europea, en particular las del sector financiero, para intentar desvincular o proteger sus cuentas de resultados del impacto del mercado al contar con fuerte peso en sus balances de activos y pasivos financieros.

Pero mientras se daba esta fuerte oposición por parte de las entidades responsables de formular las cuentas, los analistas e inversores, entre los que cabe destacar la AIMR (1993), en la actualidad el CFA Institute, asociación líder de los analistas financieros en Estados Unidos, abogaron por revelar el *comprehensive income* dentro de los estados financieros de propósito general, aduciendo como motivo esencial el incremento de la relevancia informativa para los suministradores de capital-riesgo, postura esta que al final prevaleció al ser aprobadas las normas sobre el resultado global por parte de los principales organismos emisores a nivel internacional.

Por otra parte, según vimos al revisar la literatura empírica sobre el *comprehensive income* a nivel internacional, no contamos con estudios que hayan investigado el impacto del *comprehensive income* frente al *net income* asumiendo el objetivo y la metodología de nuestra investigación, por lo que nos encontramos ante un trabajo pionero tanto a nivel nacional como internacional.

Por todo ello, este conjunto de circunstancias dotan a nuestro estudio de especial interés, máxime en estos momentos en los que la comunidad contable a escala mundial está convergiendo con el modelo IASB, en el que una de las novedades más destacadas es la concepción del resultado empresarial desde una óptica más integral que el resultado contable construido sobre los principios tradicionales de prudencia y del coste histórico, que como ya hemos señalado se ha asumido recientemente por el legislador español con la aprobación del Plan General de Contabilidad 2007, en el que en su Parte Tercera se contempla la revelación del «total de ingresos y gastos reconocidos» o *comprehensive income* en el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos, como una parte integrante del Estado de Cambios en el Patrimonio Neto.

5.2. Muestra y configuración de la base de datos.

Para el contraste de las correspondientes hipótesis, que formulamos más adelante, hemos configurado una base de datos con los grupos empresariales españoles cotizados en la Bolsa de Madrid los años del período 2004-2007 por ser las primeras empresas de España que revelan el *comprehensive income* de acuerdo con el cuerpo normativo del IASB por mandato de la Unión Europea para la formulación de sus cuentas consolidadas desde el primero de enero de 2005, incluyendo también como resulta natural los grupos bancarios cotizados, a los que como vimos resulta de aplicación la Circular 4/2004 del Banco de España adaptada a las normas internacionales.

Para ello, hemos partido del listado de todas las cotizadas en dicho mercado a 1 de septiembre de 2007, y de los Informes Anuales Consolidados de los años 2005, 2006 y 2007 formulados a 31 de diciembre, disponibles en la CNMV, y además hemos podido considerar el año 2004 al ser presentada la información comparativa para ese año en el Informe Anual del año 2005, primer año de aplicación obligatoria de las NIIF para formular las cuentas consolidadas de las cotizadas de la Unión Europea.

De los referidos Informes Anuales hemos tomado el *net income* y el *comprehensive income* consolidados para cada grupo empresarial en cada uno de esos años, por lo que ambas medidas del resultado integran la parte atribuida a la sociedad dominante y a los intereses minoritarios.

Tal como se recoge en la **tabla 1**, el total de empresas listadas a 1 de septiembre de 2007 asciende a 193 y tras practicar las correspondientes exclusiones para homogeneizar y acotar la muestra, llegamos a un total de 92 grupos empresariales.

Por otra parte, la capitalización a 31 de diciembre de 2007 de los grupos empresariales integrantes de la muestra, último año para el cual se han considerado los datos de nuestra investigación, asciende al 60 por 100 de la capitalización total en la Bolsa de Madrid, y al 90 por 100 de la capitalización de todas las cotizadas españolas a dicha fecha en ese mercado, por lo que estamos ante una alta representatividad del conjunto de los 92 grupos considerados en nuestra investigación.

Como ya indicamos, en el proceso de captura en los Informes Anuales Consolidados de los datos correspondientes al «total de ingresos y gastos reconocidos» o *comprehensive income* para cada uno de los grupos empresariales en los años estudiados nos hemos encontrado con bastantes dificultades, derivadas por una parte de las opciones de presentación del resultado global en la NIC 1 (2003), que según vimos hasta que no entre en vigor la NIC 1 revisada en 2007, pueden hacerlo bien en el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos o en el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto, y de otra debido a los formatos flexibles que contemplan las normas internacionales, lo que nos ha entorpecido como investigadores en el proceso de obtención de la correspondiente información, al no poder hacerlo de forma sistematizada, clara y ágil.

TABLA 1. Configuración de la muestra de los grupos empresariales españoles cotizados en la Bolsa de Madrid los años del período 2004-2007 para los que fue posible identificar o, en su caso, determinar el *comprehensive income* de acuerdo con la información contenida en sus Informes Anuales Consolidados.

Motivo de exclusión	Número de cotizadas
Entidades listadas no españolas, atendiendo al Código ISIN (<i>International Securities Identification Numbering system</i>) que figura en la web de la Bolsa de Madrid en la correspondiente página informativa de cada cotizada.	40
Cotizadas que presentaron únicamente estados financieros individuales en todos o en algunos de los años del período 2004-2007, con lo que al no estar obligadas a formular sus cuentas conforme a las NIIF del IASB, no se dispone evidentemente de información del <i>comprehensive income</i> .	28
Entidades que no cotizaron en alguno de los años del período estudiado.	21
Grupos empresariales españoles que revelaron el <i>comprehensive income</i> de forma confusa u omitieron información para poder identificarlo, una vez revisados de forma pormenorizada tanto el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos o, en su caso, el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto, según la alternativa por la que optaron, así como las notas.	9
.../...	

.../...	
Cierre de ejercicio distinto de 31 de diciembre, dado que al estar vinculado el <i>comprehensive income</i> a las oscilaciones de los precios de los títulos y de los mercados de divisas, resulta determinante trabajar con una fecha homogenizada para toda la muestra al objeto de que puedan ser consistentes las comparaciones en los contrastes de las hipótesis.	2
Grupos empresariales que en el período 2004-2007 se fusionaron dando lugar a una nueva sociedad.	1
Total entidades excluidas del listado a 1 de septiembre de 2007.	101
Total entidades listadas a 1 de septiembre de 2007.	193
MUESTRA	92

FUENTE: Información elaborada a partir de la web de la Bolsa de Madrid y los Informes Anuales Consolidados en la web de la CNMV.

A todas estas circunstancias hemos de añadir otra de más gravedad, como es el hecho de que la mayoría de los grupos empresariales para los años estudiados incumplieron con determinados preceptos de la NIC 1 (2003), que quedaron recogidos en el **cuadro 3**, al no revelar el importe total de los elementos novedosos que incorpora el *comprehensive income* en resultados, y consecuentemente tampoco informaron sobre el propio resultado global o el «total de gastos e ingresos reconocidos».

No obstante lo anterior, para poder contar con una muestra con suficiente representatividad, en aquellos casos en los que los grupos empresariales no revelaron el resultado global, hemos determinado el mismo capturando en el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto, con apoyos en algunos casos en las notas, el resultado neto –*net income*– junto con los ingresos y gastos reconocidos en el patrimonio neto, que estaban dispersos en la mayor parte de los Informes Anuales Consolidados por el referido estado mezclados con el resto de cambios en el patrimonio neto, para proceder en un momento posterior a su agregación, y llegar así al *comprehensive income*.

Asimismo, tal como recogemos en la **tabla 1**, nueve grupos empresariales revelaron al menos en un año de los estudiados el *comprehensive income* y los elementos novedosos que lo integran de forma confusa u omitieron información para poder identificarlo, con lo que nos hemos visto en la necesidad de excluirlos de la muestra.

Constatamos estos hechos después de haber revisado para cada uno de los grupos empresariales de forma exhaustiva tanto el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos o, en su caso, el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto, según la alternativa por la que optaron, así como las notas.

Este cúmulo de circunstancias que hemos detectado en el proceso de obtención de la información para nuestra investigación no hacen sino poner de manifiesto una clara pérdida de relevancia y también de fiabilidad de la información financiera, precisamente en una parcela tan esencial como es la comunicación del resultado contable a los mercados, por lo que se hace necesario que tanto los

responsables de la formulación de los estados financieros como los que tienen encomendada la responsabilidad de auditarlos, subsanen estas deficiencias para que se pueda suministrar una información realmente útil a los usuarios, en particular a los inversores, y de este modo se potencie la necesaria protección del mercado, finalidad esencial sobre la que se sustentan las normas internacionales.

Por último, como para el contraste de una de las hipótesis que formulamos se requiere incorporar la variable sector, en la **tabla 2** recogemos la adscripción de los grupos empresariales integrantes de la muestra a cada uno de los sectores de acuerdo con la clasificación sectorial empleada por la Bolsa de Madrid, donde observamos una alta representatividad de los grupos empresariales de nuestra muestra sobre los totales que quedan adscritos a cada sector.

TABLA 2. *Adscripción de los grupos empresariales españoles de la muestra a los diferentes sectores de acuerdo con la clasificación sectorial de la Bolsa de Madrid.*

Sector	Descriptorios de los subsectores asociados a cada sector	Número de grupos de la muestra	Porcentaje de grupos de la muestra sobre el total de cotizadas en cada sector *
Petróleo y Energía	Petróleo. Electricidad y Gas. Agua y Otros. Energías Renovables.	9	82%
Materiales Básicos	Mineral, Metales y Transformación. Fabricación y Montaje de Bienes de Equipo. Construcción. Materiales de Construcción. Industria Química. Ingeniería y Otros. Aeroespacial.	25	78%
Bienes de Consumo	Alimentación y Bebidas. Textil, Vestido y Calzado. Papel y Artes Gráficas. Automóvil. Productos Farmacéuticos y Biotecnología. Otros Bienes de Consumo.	22	82%
Servicios de Consumo	Ocio, Turismo y Hostelería. Comercio Minorista. Medios de Comunicación y Publicidad. Transporte y Distribución. Autopistas y Aparcamientos. Otros Servicios.	12	67%
Servicios Financieros e Inmobiliarios	Banca. Seguros. Cartera y <i>Holding</i> . SICAV. Inmobiliarias y Otros. Servicios de Inversión.	19	58%
Tecnología y Telecomunicaciones	Telecomunicaciones y Otros. Electrónica y <i>Software</i> .	5	83%

* De acuerdo con los criterios seguidos para la homogenización de la muestra, se han excluido en cada sector para el cálculo de los correspondientes porcentajes las entidades extranjeras y las españolas que solo presentaron cuentas individuales.

FUENTE: *Elaboración a partir de la Base de Datos y de información obtenida en la web de la Bolsa de Madrid.*

5.3. Formulación de hipótesis y metodología de contraste.

Tal como hemos indicado, en primer lugar queremos evaluar el impacto del resultado global frente al resultado neto los años del período 2004-2007 tomando como referencia la muestra de grupos empresariales cotizados en la Bolsa de Madrid que acabamos de configurar, para lo que formulamos la siguiente hipótesis nula junto con su correspondiente hipótesis alternativa:

H₀1: El *comprehensive income* (CI) no presenta un impacto significativo con respecto al *net income* (NI) los años del periodo 2004-2007, determinados ambos conforme a las NIIF del IASB, para el conjunto de los grupos empresariales españoles cotizado en la Bolsa de Madrid.

$$\theta_{CI\ 2004} = \theta_{NI\ 2004}$$

$$\theta_{CI\ 2005} = \theta_{NI\ 2005}$$

$$\theta_{CI\ 2006} = \theta_{NI\ 2006}$$

$$\theta_{CI\ 2007} = \theta_{NI\ 2007}$$

H₁1: Hipótesis alternativa: $\theta_{CI} \neq \theta_{NI}$ para al menos un año *k*.

Para el contraste de esta hipótesis y su correspondiente hipótesis alternativa, podría resultar adecuado la comparación de medias entre el *comprehensive income* y el *net income* en los años del período 2004-2007 a través de la herramienta paramétrica de la T de Student para muestras relacionadas, pero según recogemos en la **tabla 3** de acuerdo con la prueba de Kolmogorov-Smirnov para una muestra, rechazamos la hipótesis nula de normalidad para las variables formadas por las diferencias entre ambos tipos de resultado en cada uno de los años estudiados, con lo que al no adaptarse los datos a una distribución gaussiana, hemos de adoptar para el contraste la herramienta no paramétrica alternativa de la Prueba de los Rangos con Signo de Wilcoxon, con un nivel de confianza del 95%, por lo que la significatividad es $p < 0,05$.

TABLA 3. *Contraste de la normalidad de las variables formadas por las diferencias entre el comprehensive income (CI) y el net income (NI) en los años del período 2004-2007 para los grupos empresariales españoles cotizados en la Bolsa de Madrid. (Valores de las variables consolidados y expresados en millones de euros).*

		CI2004-NI2004	CI2005-NI2005	CI2006-NI2006	CI2007-NI2007
N		92	92	92	92
Parámetros normales ^a	Media	-4,41	111,80	-32,98	-65,61
	Desviación típica	92,21	360,50	171,78	301,46
		.../...			

.../...					
Diferencias más extremas	Absoluta	0,35	0,37	0,32	0,34
	Positiva	0,35	0,37	0,27	0,29
	Negativa	-0,33	-0,31	-0,32	-0,34
Z de Kolmogorov-Smirnov		3,33	3,59	3,02	3,24
Significatividad asintótica (Bilateral)		0,000	0,000	0,000	0,000
^a La distribución de contraste es la normal.					

FUENTE: *Elaboración propia, a partir de la Base de Datos y SPSS v.15.*

Esta prueba no paramétrica contrasta la hipótesis nula de que las medianas de dos variables relacionadas son iguales, lo que ceñido al terreno concreto de nuestra investigación nos permitirá evidenciar si el *net income* difiere significativamente del *comprehensive income*, ambos determinados de acuerdo con el cuerpo normativo del IASB, para el conjunto de los grupos empresariales españoles cotizados en la Bolsa de Madrid los años del período 2004-2007.

Como resulta conocido, en bastantes áreas del conocimiento humano se emplea la prueba de la T de Student para muestras relacionadas, o su alternativa en herramientas no paramétricas, la Prueba de los Rangos con Signo de Wilcoxon, que adoptamos en nuestra investigación, para contrastar si existen diferencias significativas entre dos medidas tomadas para cada uno de los sujetos que integran una muestra, una antes de la introducción de un determinado tratamiento o estímulo, y la otra después de haber practicado el mismo, lo que en nuestro estudio se concreta en tomar a priori el resultado contable consolidado omitiendo los gastos e ingresos que deben reconocerse en el patrimonio neto *–net income–*, para después incorporar a posteriori el impacto del mercado que se concreta en los referidos gastos e ingresos que no se reconocen inicialmente en la cuenta de pérdidas y ganancias (**cuadros 3, 4 y 5**) *–comprehensive income–*.

Con todo ello, pretendemos incorporarnos al debate del contenido informativo adicional del *comprehensive income* frente al *net income*, dado que como hemos señalado, por una parte los responsables de formular los estados financieros, en particular las entidades financieras, ejercieron fuerte presión a los organismos reguladores para que no se aprobasen las normas que regulan el resultado global por temor a que lastrase sus cuentas de resultados al quedar más vinculadas con la realidad de los mercados, y de otra, los inversores y analistas presionaron justo en sentido contrario, para así conferir una mayor relevancia informativa en el área de resultados.

Además, según hemos apuntado, como la mayoría de los grupos empresariales cotizados en la Bolsa de Madrid incumplió con determinados preceptos de la NIC 1 (2003) en los años estudiados al no revelar el «total de gastos e ingresos reconocidos» o *comprehensive income*, los resultados del contraste de esta hipótesis aportarán evidencia empírica sobre si han omitido información relevante o significativa en el cuerpo principal de los estados financieros.

Por otra parte, queremos hacer extensivo nuestro estudio al comportamiento de los diferentes sectores a los que quedan adscritos los grupos empresariales españoles cotizados en la Bolsa de Madrid, con el objeto de evaluar con qué alcance el impacto relativo del *comprehensive income* frente al *net income* presenta un poder de diferenciación atendiendo a la naturaleza de las actividades que desarrollan los mismos.

Para evaluar dicho impacto necesitamos construir la variable $CINI = [(CI - NI) / |NI| \times 100]$, que expresa la discrepancia porcentual del *comprehensive income* (CI) frente al *net income* (NI), y dado que ambos tipos de resultado pueden presentar tanto valores positivos como negativos, nos hemos visto en la necesidad de tomar valores absolutos en el denominador para que en todos los casos se refleje la realidad de la discrepancia, tanto positiva como negativa.

Con todo ello, formulamos la siguiente hipótesis nula y su correspondiente hipótesis alternativa:

H₀2: Entre los distintos sectores a los que quedan adscritos los grupos empresariales españoles cotizados en la Bolsa de Madrid no existen diferencias significativas con respecto al impacto relativo del *comprehensive income* (CI) frente al *net income* (NI), determinados ambos conforme a las NIIF del IASB los años del período 2004-2007.

$$\begin{array}{l}
 \theta_{\text{PETRÓLEO}} = \theta_{\text{MATERIALES}} = \theta_{\text{BIENES}} = \theta_{\text{SERVICIOS}} = \theta_{\text{FINANCIERO}} = \theta_{\text{TECNOLÓGICO}} \\
 \text{ENERGÍA 2004} \quad \text{BÁSICOS 2004} \quad \text{CONSUMO 2004} \quad \text{CONSUMO 2004} \quad \text{INMOBILIARIO 2004} \quad \text{COMUNICACIONES 2004} \\
 \theta_{\text{PETRÓLEO}} = \theta_{\text{MATERIALES}} = \theta_{\text{BIENES}} = \theta_{\text{SERVICIOS}} = \theta_{\text{FINANCIERO}} = \theta_{\text{TECNOLÓGICO}} \\
 \text{ENERGÍA 2005} \quad \text{BÁSICOS 2005} \quad \text{CONSUMO 2005} \quad \text{CONSUMO 2005} \quad \text{INMOBILIARIO 2005} \quad \text{COMUNICACIONES 2005} \\
 \theta_{\text{PETRÓLEO}} = \theta_{\text{MATERIALES}} = \theta_{\text{BIENES}} = \theta_{\text{SERVICIOS}} = \theta_{\text{FINANCIERO}} = \theta_{\text{TECNOLÓGICO}} \\
 \text{ENERGÍA 2006} \quad \text{BÁSICOS 2006} \quad \text{CONSUMO 2006} \quad \text{CONSUMO 2006} \quad \text{INMOBILIARIO 2006} \quad \text{COMUNICACIONES 2006} \\
 \theta_{\text{PETRÓLEO}} = \theta_{\text{MATERIALES}} = \theta_{\text{BIENES}} = \theta_{\text{SERVICIOS}} = \theta_{\text{FINANCIERO}} = \theta_{\text{TECNOLÓGICO}} \\
 \text{ENERGÍA 2007} \quad \text{BÁSICOS 2007} \quad \text{CONSUMO 2007} \quad \text{CONSUMO 2007} \quad \text{INMOBILIARIO 2007} \quad \text{COMUNICACIONES 2007}
 \end{array}$$

El impacto relativo del *comprehensive income* (CI) frente al *net income* (NI) en cada uno de los años para cada grupo empresarial integrado en el correspondiente sector, viene determinado por la expresión: $CINI = [(CI - NI) / |NI|] \times 100$.

H₁2: Hipótesis alternativa: $\theta_{i,k} \neq \theta_{j,k}$ para al menos un par de sectores i y j en algún año k .

Para el contraste de esta hipótesis y su correspondiente hipótesis alternativa, dado que estamos ante un factor inter-sujetos en el sentido de que no todos los sujetos o grupos empresariales pasan por los mismos tratamientos, al quedar evidentemente cada uno adscrito al correspondiente sector, podría resultar adecuado utilizar un modelo ANOVA de una vía, que nos permite evidenciar si existen diferencias significativas entre múltiples grupos ¹⁵.

Sin embargo, según recogemos en la **tabla 4**, de acuerdo con la prueba de Kolmogorov-Smirnov para una muestra, rechazamos la hipótesis nula de normalidad para las variables objeto de contraste, con lo que al no adaptarse los datos a una distribución gaussiana, asunción necesaria para poder

¹⁵ Como se toman valores de forma repetida para los mismos sujetos los años del período 2004-2007, cabría emplear también un modelo ANOVA de medidas repetidas (CROWDER y HAND, 1990; GIRDEN, 1992; y XIMÉNEZ y SAN MARTÍN, 2000, entre otros), utilizando como factor intra-sujetos el año y como factor inter-sujetos el sector.

aplicar modelos ANOVA, hemos de adoptar para el contraste la herramienta no paramétrica alternativa de Kruskal-Wallis, también conocida como el análisis de la varianza de una vía de Kruskal-Wallis (SIEGER y CASTELLAN, 1988), que nos permite contrastar si un conjunto de k muestras independientes proceden de la misma población, es decir, si un factor, en nuestro caso el factor sector, que subdivide la población de origen, incide de forma significativa sobre el valor central de la misma.

Pero tal como se especifica en SPSS v.15, la referida prueba asume que las variables objeto de contraste se distribuyan de forma similar entre los distintos grupos, en nuestro caso concreto entre los diferentes sectores, y de acuerdo con el estudio de los correspondientes diagramas de caja o *box-plots*, que queda sintetizado en la **tabla 5**, estamos alejados de la referida asunción, dado que podemos observar valores extremos y atípicos u *outliers* distribuidos de forma bastante heterogénea entre los distintos sectores y años.

TABLA 4. *Contraste de la normalidad de las variables formadas por el impacto relativo del comprehensive income (CI) frente al net income (NI): $CINI = [(CI - NI) / |NI| \times 100]$, en los años del período 2004-2007 para los grupos empresariales españoles cotizados en la Bolsa de Madrid. (Valores de las variables consolidados y expresados en millones de euros).*

		CINI2004	CINI2005	CINI2006	CINI2007
N		92	92	92	92
Parámetros normales ^a	Media	-5,93	6,25	-8,68	-105,68
	Desviación típica	25,16	66,87	41,58	959,21
Diferencias más extremas	Absoluta	0,27	0,35	0,22	0,49
	Positiva	0,23	0,16	0,22	0,42
	Negativa	-0,27	-0,35	-0,19	-0,49
Z de Kolmogorov-Smirnov		2,58	3,34	2,10	4,66
Significatividad asintótica (Bilateral)		0,000	0,000	0,000	0,000
^a La distribución de contraste es la normal.					

FUENTE: *Elaboración propia, a partir de la Base de Datos y SPSS v.15.*

Por ello, se hace necesario validar los resultados que obtengamos con el Test de la Mediana, que como resulta conocido no requiere dicho requisito, pero este, a su vez, presenta la debilidad de no estar diseñado para tener en cuenta la distancia desde la mediana, lo que sí ocurre con la prueba de Kruskal-Wallis.

En definitiva, de las dos herramientas no paramétricas con las que contamos en SPSS v.15 para el contraste de estas dos hipótesis, una exige la distribución de las variables con una forma similar entre los grupos, y la otra es más flexible al prescindir de este requisito pero presenta el punto débil que hemos indicado, con lo que para robustecer las conclusiones que se extraigan hemos de apoyarnos en los resultados de ambas.

Si con estos dos test a priori resultan diferencias significativas entre los distintos sectores trabajando con un nivel de confianza del 95%, por lo que la significatividad vendrá determinada por $p < 0,05$; hemos de practicar después las correspondientes pruebas *post hoc*, y así conocer entre qué pares de sectores y en qué años concretos se producen realmente las referidas diferencias.

Para lo que en principio resulta adecuado practicar la prueba de la U de Mann-Whitney que permite contrastar la hipótesis nula de que dos muestras independientes proceden de la misma población, que según SPSS v.15, junto con la prueba de Kolmogorov-Smirnov para dos muestras, diseñada para contrastar la hipótesis nula de que dos muestras tienen la misma distribución, son dos de los test no paramétricos de uso más extendido en las comparaciones por pares de dos muestras independientes.

Pero este último test asume también que las variables objeto de contraste tengan una distribución de forma similar entre los dos grupos que se comparan, en nuestro caso específico entre los correspondientes a los diferentes pares de sectores, y por las mismas razones que explicamos con anterioridad a propósito de las pruebas a priori, nuestros datos se alejan del cumplimiento de dicho requisito.

Así, de acuerdo también con SPSS v.15, vamos a utilizar la referida prueba de Kolmogorov-Smirnov para dos muestras con el objeto de validar la asunción de distribuciones de forma similar, que al contrario de la U de Mann-Whitney dicho test no asume tal condición, lo que le confiere flexibilidad, pero asimismo le convierte en muy sensible a las diferencias tanto de localización como de escala.

TABLA 5. Grupos empresariales españoles cotizados en la Bolsa de Madrid con valores extremos (*) y atípicos u outliers (o) por sectores, en relación con el impacto relativo del comprehensive income (CI) frente al net income (NI): $CINI = [(CI - NI) / |NI| \times 100]$, en los años del período 2004-2007 ¹⁶. (Valores porcentuales consolidados).

Sector	Porcentaje de grupos sobre el sector	Grupo empresarial	2004	2005	2006	2007	Media 2004-2007
Petróleo y Energía	33,33%	Endesa	13,43○	37,80	-22,88	2,27	7,66
		Repsol	-15,59○	34,30	-32,53	-32,82*	-11,66
		Unión Fenosa	34,37*	51,97	26,20	8,77	30,33
							.../...

¹⁶ Los valores extremos son casos con valores superiores a 3 longitudes de caja desde el borde superior o inferior de la caja, teniendo en cuenta que la longitud de la misma es la amplitud intercuartil; y los valores atípicos u outliers corresponden a casos con valores entre 1,5 y 3 longitudes de caja desde el borde superior o inferior de la caja, siendo también la longitud de la caja la amplitud intercuartil.

Observamos que un considerable número de grupos empresariales de todos los sectores, que supera el 35 por 100 del total de muestra, presenta valores extremos o atípicos, registrándose en algunos casos una discrepancia porcentual entre ambos tipos de resultado que podemos calificar de espectacular, lo que nos está aproximando a la acusada volatilidad que incorpora el *comprehensive income* frente al *net income*, que podría ser objeto de estudio a través de la prueba F para el contraste de la hipótesis nula de igualdad entre dos desviaciones estándares, pero por exceder de los propósitos de nuestro trabajo de investigación, posponemos para un estudio posterior.

Por otra parte, en los trabajos de naturaleza descriptiva de SMITH y REITHER (1996); FRANZ, CRAWFORD y DE LA ROSA (1998); y RAO y WALSH (1999), entre otros, a propósito de la aprobación del SFAS 130 del FASB, se revelan para grupos empresariales concretos del ámbito norteamericano discrepancias muy acusadas entre el *comprehensive income* frente al *net income*, similares a los constatadas en nuestra investigación.

.../...							
Materiales Básicos	44,00%	Azkoyen	0,00	-2,75	50,37*	-6,09	10,38
		Abengoa	-35,16*	52,36	-0,25	95,73○	28,17
		Acerinox	-10,07	87,57○	-36,37*	-95,87*	-13,69
		ACS	-9,86	15,78	-6,61	37,45○	9,19
		Elecnor	-31,65*	30,73	-4,11	23,05○	4,51
		Ercros	0,00	0,10	111,96*	-2,99	27,27
		Befesa Medio Ambiente	-5,50	-65,08○	-324,79*	231,93*	-40,86
		Grupo Ferrovial	-0,13	-16,68	10,33	-53,34*	-14,96
		Mecalux	12,98○	29,12	-18,64○	-8,55	3,73
		Obrascón Huarte Lain	-40,51*	47,38	-59,08*	-20,58	-18,20
Bienes de Consumo	31,81%	Sacyr Vallehermoso	71,07*	-13,45	-28,61○	-12,98	4,01
		Campofrío	-6,93	13,58	19,40○	8,54	8,65
		Dogi International Fabrics	-75,92*	-290,00*	-9,68	-10,60	-96,55
		Grupo Empresarial Ence	-9,98	-130,78*	-48,71*	-97,93*	-71,85
		Natra	2,00	7,22	-4,62	-45,59○	-10,25
		Sos Cuétara	-16,14	67,18*	-11,88	-36,97	0,55
		Tavex Algodonera	-9,25	57,34*	-13,59	-112,5*	-19,50
Servicios de Consumo	16,66%	Viscofan	-16,09	46,75○	4,41	1,73	9,20
		Cintra Concesionario Infraestructuras Transporte	-59,69*	-455,49*	-31,60	-9.200*	-2.436,70
Financiero e Inmobiliario	21,05%	Sol Meliá	-90,10*	82,72*	54,61	-54,86	-1,91
		Banco Pastor	-7,75	16,05	90,97*	23,27	30,64
		Banco de Valencia	11,20	134,03*	-12,16	-3,99	32,27
		Corporación Financiera Alba	1,87	114,65*	-66,95○	15,28	16,21
		Testa Inmuebles en Renta	0,53	1,83	-43,56○	9,75	-7,86
Tecnología y Telecomunicaciones	20,00%	Tecnocom Telecomunicaciones y Energía	-167,43*	-26,42	-20,59	0,00	-53,61

FUENTE: *Elaboración propia, a partir de la Base de Datos y los diagramas de caja obtenidos en SPSS v.15.*

Con todo ello, de las dos alternativas de uso más generalizado con las que contamos en SPSS v.15 para llevar a cabo los test *post hoc* que nos permitan evidenciar entre qué pares de sectores puedan existir diferencias significativas, una exige la distribución de las variables con una forma similar entre los grupos, y la otra es más flexible al prescindir de este requisito pero presenta el punto débil que hemos indicado, con lo que para robustecer las conclusiones que se extraigan hemos de apoyarnos en los resultados de ambas.

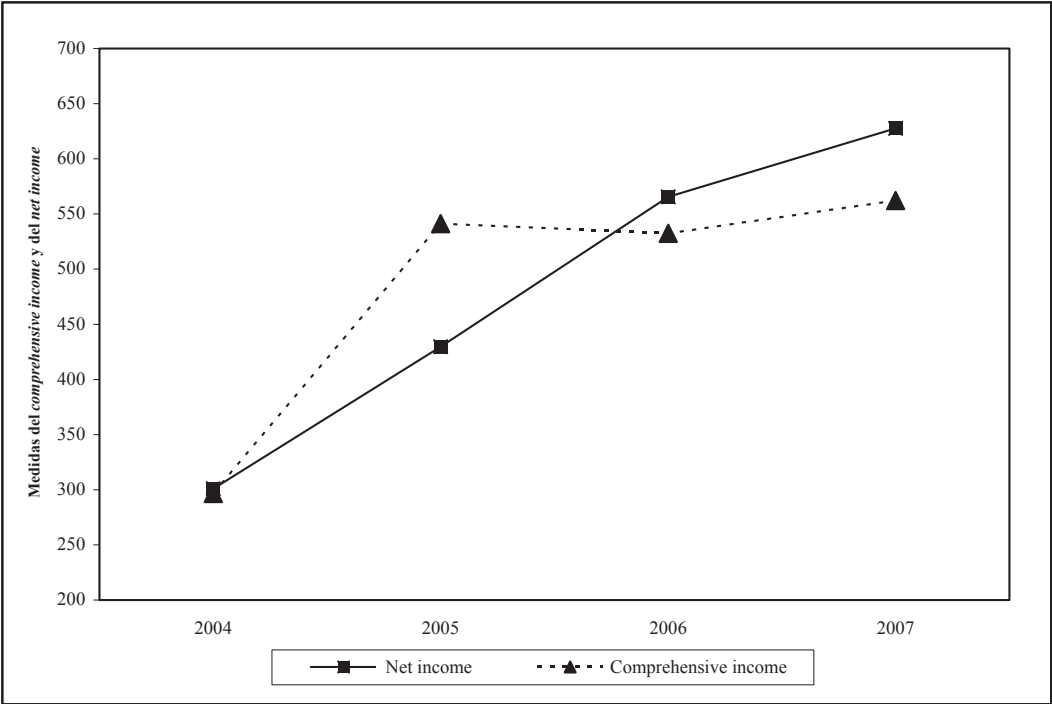
Con estos contrastes pretendemos evidenciar cómo impacta el *comprehensive income* frente al *net income* por sectores para la muestra considerada, en principio, prestando especial atención al sector financiero frente al resto, por las particularidades que presentan las empresas del mismo, dado

que por la naturaleza de las actividades que desarrollan cuentan con un importante peso de elementos en sus balances con incidencia en el *comprehensive income*.

5.4. Incidencia del *comprehensive income* frente al *net income* los años del período 2004-2007 sobre el conjunto de los grupos empresariales españoles cotizados en la Bolsa de Madrid.

Entramos ya en el contraste de la primera hipótesis formulada y su correspondiente hipótesis alternativa, no sin antes recoger en el **gráfico 1** el perfil de las medias del resultado global y del resultado neto, y en la **tabla 6** el conjunto de los estadísticos descriptivos de ambos tipos de resultado para la muestra en los cuatro años estudiados, que representan las variables con las cuales se practicarán los correspondientes contrastes empleando herramientas no paramétricas.

GRÁFICO 1. *Perfil de las medias del comprehensive income (CI) frente al net income (NI) en los años del período 2004-2007 para los grupos empresariales españoles cotizados en la Bolsa de Madrid. (Valores de las variables consolidados y expresados en millones de euros).*



FUENTE: *Elaboración propia, a partir de la Base de Datos y Microsoft Excel.*

TABLA 6. Estadísticos descriptivos del net income (NI) y comprehensive income (CI) en los años del período 2004-2007 para los grupos empresariales españoles cotizados en la Bolsa de Madrid. (Valores de las variables consolidados y expresados en millones de euros).

Variable	N	Media	Desviación estándar	Mínimo	Primer cuartil	Mediana	Tercer cuartil	Máximo
NI2004	92	301,01	702,47	-44,60	10,14	60,55	255,62	3.996,23
CI2004	92	296,60	677,31	-71,22	8,41	54,29	258,90	3.730,49
NI2005	92	429,56	1.064,75	-39,53	16,89	67,85	392,19	6.749,77
CI2005	92	541,36	1.397,12	-58,16	16,72	73,12	456,23	8.049,31
NI2006	92	565,56	1.315,53	-49,17	19,40	68,12	527,60	8.245,76
CI2006	92	532,57	1.269,19	-59,57	17,59	59,64	388,18	8.039,43
NI2007	92	627,72	1.591,74	-50,70	17,05	99,40	478,28	9.636,20
CI2007	92	562,11	1.375,28	-182,00	13,65	88,15	379,68	8.423,00

FUENTE: Elaboración propia, a partir de la Base de Datos y SPSS v.15.

Podemos observar que para el año 2004 el *comprehensive income* y el *net income* tomando la media de los 92 grupos empresariales que integran la muestra están muy próximos, y para los años 2006 y 2007 el resultado neto supera de forma apreciable al resultado global, pero es en el año 2005 cuando este último registra una diferencia positiva bastante notable frente al resultado neto.

Sin embargo, esta discrepancia y similitud entre dichos valores medios que, por otra parte incluyen todas las observaciones extremas, aun teniendo un valor descriptivo, en última instancia el contraste con la correspondiente prueba no paramétrica, basada en los rangos, confirmará si existen o no diferencias significativas entre ambos tipos de resultado.

Por otra parte, debido a la naturaleza de los elementos que incorpora el *comprehensive income* en resultados, las diferencias apreciadas en los años 2006 y 2007, y en particular la evidenciada en el año 2005, corresponden como resulta natural a las fluctuaciones de los mercados, entre las que cabe destacar las diferencias de conversión en moneda extranjera o los cambios en el *fair value* de los activos financieros clasificados como disponibles para la venta, que podría resultar de interés estudiar su impacto individualizado, pero por exceder los límites de nuestro trabajo, pueden ser objeto de investigación en un estudio posterior.

Entrando ya en el análisis de los correspondientes contrastes, en primer lugar en la **tabla 7** aparece recogido el análisis de los rangos en las comparaciones del *comprehensive income* y del

net income en los años del período 2004-2007 para los 92 grupos que integran la muestra, donde se observa una notable diferencia entre los rangos positivos y negativos, así como en los rangos promedios asociados a los mismos, que por otra parte dibujan un panorama de comportamiento diferente del resultado global frente al resultado neto en los años estudiados, y obedece como resulta natural a la distinta forma en que el conjunto de las partidas novedosas que incorpora el *comprehensive income* impactan sobre el resultado de los grupos empresariales integrados en la muestra.

TABLA 7. Rangos con signo de Wilcoxon en la comparación del *comprehensive income* (CI) y *net income* (NI) en los años del período 2004-2007 para los grupos empresariales españoles cotizados en la Bolsa de Madrid.

		N	Rango promedio	Suma de rangos
CI2004-NI2004	Rangos negativos	52 ^a	36,53	1.899,50
	Rangos positivos	22 ^b	39,80	875,50
	Empates	18 ^c		
	Total	92		
CI2005-NI2005	Rangos negativos	17 ^d	30,18	513,00
	Rangos positivos	60 ^e	41,50	2.490,00
	Empates	15 ^f		
	Total	92		
CI2006-NI2006	Rangos negativos	54 ^g	39,44	2.130,00
	Rangos positivos	27 ^h	44,11	1.191,00
	Empates	11 ⁱ		
	Total	92		
CI2007-NI2007	Rangos negativos	61 ^j	39,51	2.410,00
	Rangos positivos	19 ^k	43,68	830,00
	Empates	12 ^l		
	Total	92		
^a CI2004 < NI2004; ^b CI2004 > NI2004; ^c CI2004 = NI2004; ^d CI2005 < NI2005; ^e CI2005 > NI2005; ^f CI2005 = NI2005 ^g CI2006 < NI2006; ^h CI2006 > NI2006; ⁱ CI2006 = NI2006; ^j CI2007 < NI2007; ^k CI2007 > NI2007; ^l CI2007 = NI2007				

FUENTE: Elaboración propia, a partir de la Base de Datos y SPSS v.15.

Estas discrepancias entre los rangos conducen a diferencias significativas al ser $p < 0,05$ para los tres años estudiados, tal como recogemos en la **tabla 8**, lo que nos lleva a rechazar la hipótesis nula H_0 , y en consecuencia aceptar su hipótesis alternativa H_1 .

TABLA 8. Estadísticos de contraste de la Prueba de los Rangos con Signo de Wilcoxon en la comparación del *comprehensive income* (CI) y *net income* (NI) en los años del período 2004-2007 para los grupos empresariales españoles cotizados en la Bolsa de Madrid.

	CI2004 - NI2004	CI2005 - NI2005	CI2006 - NI2006	CI2007 - NI2007
Z	-2,758 ^a	-5,019 ^b	-2,211 ^a	-3,789 ^a
Significatividad asintótica (Bilateral)	0,006	0,000	0,027	0,000
^a Basado en los rangos positivos.				
^b Basado en los rangos negativos.				

FUENTE: Elaboración propia, a partir de la Base de Datos y SPSS v.15.

Con los resultados de estos contrastes estamos en condiciones de afirmar que para el conjunto de los grupos empresariales españoles cotizados en la Bolsa de Madrid el *comprehensive income* difiere significativamente del *net income* todos los años del período 2004-2007, lo que supone un impacto informativo material del primero frente al segundo, motivado por la incidencia del mercado en resultados al valorar activos y pasivos específicos, que se concreta en los gastos e ingresos que de acuerdo con las normas internacionales deben reconocerse directamente en el patrimonio neto, tal como ha quedado explicado en los **cuadros 3, 4 y 5**.

Si a estas evidencias empíricas, unimos el hecho ya señalado de que la mayoría de los grupos empresariales de la muestra incumplió con determinados preceptos de la NIC 1 (2003) en los años estudiados, al no revelar el «total de ingresos y gastos reconocidos» o *comprehensive income* en el cuerpo principal de los estados financieros, nos encontramos ante una clara pérdida de relevancia informativa en un aspecto tan esencial como es la comunicación del resultado contable a los mercados.

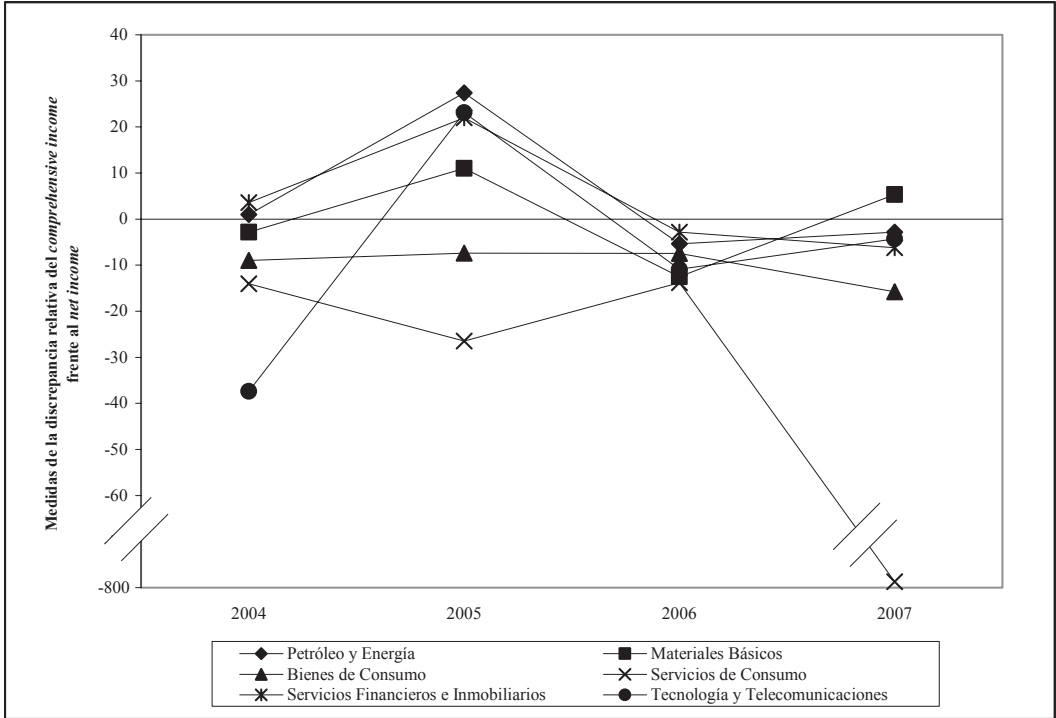
En este sentido, tal como hicimos referencia a MORA (2004, pág. 10), si con la adopción del *comprehensive income* estamos ante un acercamiento al concepto de resultado económico, lo que según la autora resulta deseable para el funcionamiento eficiente del mercado y para el papel útil de la información contable en la valoración de las empresas en los mercados, las anteriores deficiencias en la revelación del mismo nos alejan a todas luces de estos propósitos, por lo que se hace necesario su subsanación para con ello aproximarnos más al objetivo primordial de la protección del mercado propugnado por las normas internacionales.

5.5. Impacto relativo del *comprehensive income* frente al *net income* los años del período 2004-2007 en los diferentes sectores a los que quedan adscritos los grupos empresariales españoles cotizados en la Bolsa de Madrid.

Antes de entrar en el contraste de la segunda hipótesis que hemos formulado y de su hipótesis alternativa, recogemos en el **gráfico 2** el perfil de las medias por sectores del impacto rela-

tivo del *comprehensive income* frente al *net income*, y los estadísticos descriptivos en las **tablas 9 y 10**.

GRÁFICO 2. *Perfil de las medias del impacto relativo del comprehensive income (CI) frente al net income (NI): $CINI = [(CI - NI) / |NI| \times 100]$, en los años del período 2004-2007 para los diferentes sectores a los que quedan adscritos los grupos empresariales españoles cotizados en la Bolsa de Madrid¹⁷. (Valores de las variables consolidados y expresados en términos porcentuales).*



FUENTE: *Elaboración propia, a partir de la Base de Datos y Microsoft Excel.*

¹⁷ Dado que practicamos los contrastes de las hipótesis con herramientas no paramétricas, que son inmunes a las observaciones extremas, hemos incluido en toda la investigación, y particularmente en esta gráfica todos los grupos de la muestra integrados en los correspondientes sectores, con independencia de los valores más extremos, lo que nos lleva para el año 2007 en el sector de Servicios de Consumo a una observación negativa muy extrema cercana al 779 por 100. Teniendo en cuenta lo anterior, hemos practicado un ajuste en el eje de ordenadas para mejorar la visualización de la realidad de la discrepancia relativa del *comprehensive income* frente al *net income* para el conjunto de los sectores.

TABLA 9. Estadísticos descriptivos de las variables formadas por el impacto relativo del comprehensive income (CI) frente al net income (NI): $CINI = [(CI - NI) / |NI| \times 100]$, los años del período 2004-2007 para los diferentes sectores a los que quedan adscritos los grupos empresariales españoles cotizados en la Bolsa de Madrid. (Valores de las variables consolidados y expresados en términos porcentuales).

Sectores	Años	N	Media	Desviación estándar	Mínimo	Primer cuartil	Mediana	Tercer cuartil	Máximo
Petróleo y Energía	2004	9	0,98	14,84	-15,59	-7,81	-2,04	7,22	34,37
	2005	9	27,42	21,41	0,88	5,12	34,40	46,56	56,35
	2006	9	-5,38	21,29	-32,53	-23,83	-0,86	13,14	26,20
	2007	9	-2,85	12,47	-32,82	-5,53	-0,25	5,54	8,77
Materiales Básicos	2004	25	-2,83	19,74	-40,51	-7,96	-0,21	0,00	71,07
	2005	25	11,02	29,71	-65,08	-2,24	0,10	29,92	87,57
	2006	25	-12,50	71,71	-324,79	-11,46	-0,25	2,70	111,96
	2007	25	5,33	56,81	-95,87	-10,16	-2,99	0,00	231,93
Bienes Consumo	2004	22	-8,94	16,46	-75,92	-11,51	-3,56	0,00	2,61
	2005	22	-7,41	72,79	-290,00	0,00	1,68	15,01	67,18
	2006	22	-7,43	12,89	-48,71	-12,31	-4,22	-0,08	19,40
	2007	22	-15,76	31,95	-112,50	-18,45	-0,90	0,05	8,54
Servicios Consumo	2004	12	-14,06	29,51	-90,10	-8,35	-4,23	0,43	8,75
	2005	12	-26,45	137,04	-455,49	0,00	2,76	13,28	82,72
	2006	12	-13,81	26,14	-54,61	-37,90	-8,16	4,08	28,48
	2007	12	-778,68	2.652,08	-9.200,00	-26,30	-10,37	-2,23	10,17
Servicios Financieros e Inmobiliarios	2004	19	3,61	9,46	-14,51	-0,22	0,00	11,33	22,84
	2005	19	21,98	39,81	-4,16	0,00	1,78	29,19	134,03
	2006	19	-2,85	30,71	-66,97	-18,38	0,00	2,03	90,97
	2007	19	-6,22	14,02	-25,20	-17,02	-7,07	0,00	23,28
Tecnología y Telecomunicaciones	2004	5	-37,37	72,92	-167,43	-90,67	-5,09	-0,22	-0,13
	2005	5	23,10	44,82	-26,42	-13,48	6,22	68,12	86,64
	2006	5	-10,87	14,38	-31,15	-25,87	-4,44	0,93	1,73
	2007	5	-4,27	5,09	-9,39	-8,51	-6,59	1,13	2,26

FUENTE: Elaboración propia, a partir de la Base de Datos y SPSS v. 15.

TABLA 10. Estadísticos descriptivos de las variables formadas por el impacto relativo del comprehensive income (CI) frente al net income (NI): $CINI = [(CI - NI) / |NI| \times 100]$, los años del período 2004-2007 para los grupos empresariales españoles cotizados en la Bolsa de Madrid. (Valores de las variables consolidados y expresados en términos porcentuales).

Variable	N	Media	Desviación estándar	Mínimo	Primer cuartil	Mediana	Tercer cuartil	Máximo
CINI2004	92	-5,93	25,16	-167,43	-8,03	-0,28	0,00	71,07
CINI2005	92	6,25	66,87	-455,49	0,00	2,94	27,71	134,03
CINI2006	92	-8,68	41,58	-324,79	-18,46	-2,80	0,79	111,96
CINI2007	92	-105,68	959,21	-9.200,00	-14,85	-3,59	0,00	231,93

FUENTE: Elaboración propia, a partir de la Base de Datos y SPSS v.15.

Podemos observar en el **gráfico 2** y en la **tabla 9** que el impacto de las medias por sectores los años del período 2004-2007 presenta diferencias notables, de tal modo que los sectores Bienes de Consumo y Servicios de Consumo son los únicos que registran un efecto negativo del *comprehensive income* frente al *net income* para los cuatro años estudiados, mientras que el resto de sectores presentan tanto impactos positivos como negativos.

Asimismo, cabe destacar que para el año 2007 se aprecia una discrepancia muy acusada para el sector Servicios de Consumo motivada por el valor extremo registrado por el grupo empresarial Cintra Concesionario de Infraestructuras y Transporte, tal como ha quedado recogido en la **tabla 5**.

Estas diferencias en el comportamiento de los sectores en los años del período 2004-2007, tal como recogemos en la **tabla 10**, representan un apreciable impacto relativo del *comprehensive income* frente al *net income* para el conjunto de la muestra, que supone por término medio un empeoramiento de los resultados de los grupos cercano al 29 por 100, incluyendo como indicamos las observaciones extremas, pero en última instancia será el contraste con las correspondientes herramientas no paramétricas, que analizaremos a continuación, el que evidencie diferencias significativas o no entre los sectores para los años estudiados.

Entrando ya en el contraste de la segunda hipótesis que hemos formulado y de su correspondiente hipótesis alternativa, en la **tabla 11** quedan recogidos los rangos promedio de la prueba de Kruskal-Wallis para los diferentes sectores en los años del período 2004-2007 con respecto al impacto relativo del resultado global frente al resultado neto.

TABLA 11. Rangos promedio de la prueba de Kruskal-Wallis con respecto al impacto relativo del comprehensive income (CI) frente al net income (NI): $CINI = [(CI - NI) / |NI| \times 100]$, por sectores, los años del período 2004-2007, para los grupos empresariales españoles cotizados en la Bolsa de Madrid.

Variable	Sector	N	Rango promedio
CINI2004	Petróleo y Energía	9	47,33
	Materiales Básicos	25	46,52
	Bienes de Consumo	22	37,50
	Servicios de Consumo	12	41,96
	Servicios Financieros e Inmobiliarios	19	64,08
	Tecnología y Telecomunicaciones	5	28,60
	Total	92	
CINI2005	Petróleo y Energía	9	65,56
	Materiales Básicos	25	41,24
	Bienes de Consumo	22	44,18
	Servicios de Consumo	12	44,83
	Servicios Financieros e Inmobiliarios	19	47,63
	Tecnología y Telecomunicaciones	5	48,40
	Total	92	
CINI2006	Petróleo y Energía	9	49,00
	Materiales Básicos	25	49,56
	Bienes de Consumo	22	41,36
	Servicios de Consumo	12	40,75
	Servicios Financieros e Inmobiliarios	19	52,00
	Tecnología y Telecomunicaciones	5	42,20
	Total	92	
CINI2007	Petróleo y Energía	9	58,22
	Materiales Básicos	25	49,60
	Bienes de Consumo	22	47,84
	Servicios de Consumo	12	33,50
	Servicios Financieros e Inmobiliarios	19	42,47
	Tecnología y Telecomunicaciones	5	50,50
	Total	92	

FUENTE: Elaboración propia, a partir de la Base de Datos y SPSS v.15.

Podemos apreciar que en el año 2004 es donde se registran las medias de rangos con diferencias entre sectores más acusadas, en concreto, en el sector Servicios Financieros e Inmobiliarios frente al sector de Tecnología y Telecomunicaciones y Bienes de Consumo, y además el primero es el que más impacto positivo ha registrado del *comprehensive income* frente al *net income*, al igual

que ocurrió en el año 2006; mientras que para los años 2005 y 2007 el sector de más impacto positivo del resultado global frente al resultado neto es el de Petróleo y Energía, con un comportamiento similar para el resto de los sectores.

Las anteriores diferencias de rangos entre los sectores, tal como recogemos en la **tabla 12**, únicamente condujeron a diferencias significativas entre los mismos al ser $p < 0,05$ para el año 2004, y no así para los años 2005, 2006 y 2007.

TABLA 12. Estadísticos de contraste de la prueba de Kruskal-Wallis con respecto al impacto relativo del comprehensive income (CI) frente al net income (NI): $CINI = [(CI - NI) / |NI| \times 100]$, por sectores, los años del período 2004-2007, para los grupos empresariales españoles cotizados en la Bolsa de Madrid.

	CINI2004	CINI2005	CINI2006	CINI2007
Chi-cuadrado	13,437	5,851	2,718	5,528
gl	5	5	5	5
Significatividad asintótica	0,020	0,321	0,743	0,355

FUENTE: *Elaboración propia, a partir de la Base de Datos y SPSS v.15.*

Del mismo modo, según se contempla en las **tablas 13 y 14**, al practicar la Prueba de la Mediana como medida de refuerzo al test de Kurskal-Wallis por las razones que explicamos en su momento, se detectan diferencias significativas entre los sectores únicamente para el año 2004 al ser $p < 0,05$; por lo que los resultados son consistentes al practicar las dos pruebas.

TABLA 13. Frecuencias de la Prueba de la Mediana con respecto al impacto relativo del comprehensive income (CI) frente al net income (NI): $CINI = [(CI - NI) / |NI| \times 100]$, por sectores, los años del período 2004-2007, para los grupos empresariales españoles cotizados en la Bolsa de Madrid.

		Sectores					
		Petróleo y Energía	Materiales Básicos	Bienes de Consumo	Servicios de Consumo	Servicios Financieros e Inmobiliarios	Tecnología y Telecomunicaciones
CINI2004	> Mediana	3	13	8	5	16	1
	≤ Mediana	6	12	14	7	3	4
CINI2005	> Mediana	8	11	10	6	8	3
	≤ Mediana	1	14	12	6	11	2
		.../...					

.../...							
CINI2006	> Mediana	5	13	8	6	12	2
	≤ Mediana	4	12	14	6	7	3
CINI2007	> Mediana	6	14	13	3	8	2
	≤ Mediana	3	11	9	9	11	3

FUENTE: *Elaboración propia, a partir de la Base de Datos y SPSS v.15.*

TABLA 14. Estadísticos de contraste de la Prueba de la Mediana con respecto al impacto relativo del comprehensive income (CI) frente al net income (NI): $CINI = [(CI - NI) / |NI| \times 100]$, por sectores, los años del período 2004-2007, para los grupos empresariales españoles cotizados en la Bolsa de Madrid.

	CINI2004	CINI2005	CINI2006	CINI2007
N	92	92	92	92
Mediana	-0,28	2,94	-2,80	-3,59
Chi-cuadrado	13,704 ^a	6,660 ^a	3,303 ^a	5,761 ^a
gl	5	5	5	5
Significatividad asintótica	0,018	0,247	0,653	0,330

^a Cuatro casillas (33,3%) tienen frecuencias esperadas menores que 5. La frecuencia de casilla esperada mínima es 2,5.

FUENTE: *Elaboración propia, a partir de la Base de Datos y SPSS v.15.*

De acuerdo con todo lo anterior, estamos en condiciones de rechazar la hipótesis nula H_0 , y en consecuencia aceptar su hipótesis alternativa H_1 dado que al menos en un par de sectores para el año 2004 existen diferencias significativas.

Con los anteriores test a priori sabemos que existen diferencias significativas entre sectores en dicho año, pero no entre qué pares concretos se registran las mismas, para lo que se hace necesario practicar como test *post hoc* la prueba de la U de Mann-Whitney, reforzada y complementada por los motivos que indicamos en su momento, con la prueba de Kolmogorov-Smirnov para dos muestras.

De este modo, en la **tabla 15** quedan recogidos los rangos de la prueba U de Mann-Whitney en las comparaciones por pares significativas, únicamente para el año 2004, en el que como vimos la prueba de Kruskal-Wallis y de la Mediana evidenciaron diferencias significativas.

Podemos observar que el sector de Servicios Financieros e Inmobiliarios presenta unos rangos promedio muy superiores a los de los otros cuatro sectores, que condujeron a pruebas significativas al ser $p < 0,05$ según se indica en la **tabla 16**.

TABLA 15. Rangos promedio de la prueba U de Mann-Whitney con respecto al impacto relativo del comprehensive income (CI) frente al net income (NI): $CINI = [(CI - NI) / |NI| \times 100]$, por sectores, para los grupos empresariales españoles cotizados en la Bolsa de Madrid (Se revelan solo aquellos pares de sectores que conducen a diferencias significativas, en concreto, para el año 2004).

	Sectores	N	Rango promedio	Suma de rangos
CINI2004	Materiales Básicos	25	18,76	469,00
	Servicios Financieros e Inmobiliarios	19	27,42	521,00
	Total	44		
CINI2004	Bienes de Consumo	22	15,36	338,00
	Servicios Financieros e Inmobiliarios	19	27,53	523,00
	Total	41		
CINI2004	Servicios de Consumo	12	11,38	136,50
	Servicios Financieros e Inmobiliarios	19	18,92	359,50
	Total	31		
CINI2004	Tecnología y Telecomunicaciones	5	5,40	27,00
	Servicios Financieros e Inmobiliarios	19	14,37	273,00
	Total	24		

FUENTE: Elaboración propia, a partir de la Base de Datos y SPSS v.15.

TABLA 16. Estadísticos de contraste de la Prueba U de Mann-Whitney con respecto al impacto relativo del comprehensive income (CI) frente al net income (NI): $CINI = [(CI - NI) / |NI| \times 100]$, por sectores, para los grupos empresariales españoles cotizados en la Bolsa de Madrid. (Solo se revelan aquellos pares de sectores que condujeron a diferencias significativas, en concreto, para el año 2004).

	Año 2004 Materiales Básicos/Servicios Financieros e Inmobiliarios	Año 2004 Bienes de Consumo/Servicios Financieros e Inmobiliarios	Año 2004 Servicios de Consumo/Servicios Financieros e Inmobiliarios	Año 2004 Tecnología y Telecomunicaciones/ Servicios Financieros e Inmobiliarios
U de Mann-Whitney	144,00	85,00	58,50	12,00
W de Wilcoxon	469,00	338,00	136,50	27,00
Z	-2,233	-3,273	-2,259	-2,534
.../...				

Significatividad Asintótica (Bilateral)	0,026	0,001	0,024	0,011
Significatividad Exacta 2*(Significatividad Unilateral)			0,023 ^a	0,009 ^a
^a No corregidos para los empates.				

FUENTE: *Elaboración propia, a partir de la Base de Datos y SPSS v.15.*

Por último, como refuerzo a la anterior prueba de la U de Mann-Whitney, en la **tabla 17** se recogen las dos comparaciones por pares de sectores que resultaron significativas para el año 2004 de acuerdo con la prueba de Kolmogorov-Smirnov para dos muestras.

TABLA 17. *Estadísticos de contraste de la Prueba Kolmogorov-Smirnov para dos muestras con respecto al impacto relativo del comprehensive income (CI) frente al net income (NI): $CINI = [(CI - NI) / |NI| \times 100]$, por sectores, para los grupos empresariales españoles cotizados en la Bolsa de Madrid. (Solo se revelan los pares de sectores que condujeron a diferencias significativas, en concreto, para 2004).*

		Año 2004 Bienes de Consumo/ Servicios Financieros e Inmobiliarios	Año 2004 Tecnología y Telecomunicaciones/ Servicios Financieros e Inmobiliarios
Diferencias más extremas	Absoluta	0,478	0,737
	Positiva	0,478	0,000
	Negativa	0,000	-0,737
Z de Kolmogorov-Smirnov		1,528	1,466
Significatividad Asintótica (Bilateral)		0,019	0,027

FUENTE: *Elaboración propia, a partir de la Base de Datos y SPSS v.15.*

En definitiva, todos estos contrastes conducen al rechazo de la hipótesis nula H_0 , y en consecuencia a aceptar su hipótesis alternativa H_1 , pero de forma muy débil, en el sentido de que de las 60 comparaciones por pares posibles entre sectores para los cuatro años estudiados, las pruebas a priori de Kruskal-Wallis y de la Mediana detectaron diferencias significativas solo para el año 2004, y en conjunto las pruebas practicadas *post hoc* de la U de Mann-Whitney y de Kolmogorov-Smirnov para dos muestras detectaron diferencias significativas tan solo en las comparaciones en cuatro pares de sectores la primera y en dos la segunda.

Estas evidencias empíricas nos permiten afirmar que el impacto relativo del *comprehensive income* frente al *net income* en el contexto que lo hemos estudiado apenas presenta un poder de diferenciación por sectores, dado que de las 60 comparaciones por pares de sectores posibles, 15 para cada año de los estudiados, tan solo cuatro con una prueba y dos con otro test diferente resultaron significativas, en concreto en el año 2004; por lo que nos hallamos ante un fenómeno que en líneas generales afecta de forma similar a los grupos empresariales, con independencia de la naturaleza de las actividades que desarrollan.

Bien es cierto que el sector de Servicios Financieros e Inmobiliarios, teniendo en cuenta el elevado número de elementos en el balance que pueden impactar en el *comprehensive income*, en particular los instrumentos financieros en los bancos ¹⁸, es el único de los sectores que presenta diferencias significativas con respecto a otros sectores pero tan solo para el año 2004, en concreto, frente a cuatro si consideramos los resultados de la prueba de la U de Mann-Whitney, y frente a dos si nos basamos en la prueba de Kolmogorov-Smirnov para dos muestras, con lo que lejos de lo que se podría prever estamos ante un escaso poder de diferenciación del impacto relativo del resultado global frente al resultado neto del sector Servicios Financieros e Inmobiliarios frente al resto.

La razón del escaso poder de diferenciación por sectores del impacto relativo del resultado global frente al resultado neto obedece en buena parte al hecho de que al considerar los ítems novedosos que incorpora el *comprehensive income* en resultados (**cuadros 3, 4 y 5**) los de más impacto son el correspondiente a las diferencias en el valor razonable de instrumentos financieros clasificados para la venta y, en particular, en la mayor parte de los grupos empresariales de todos los sectores el asociado a las diferencias de conversión, al estar ante grupos empresariales con filiales en el extranjero que expresan sus cuentas en una moneda funcional distinta del euro, y han de convertirlas a euros, esto es, la moneda de presentación de sus cuentas consolidadas, con lo que estas diferencias de conversión son las responsables en buena parte de homogeneizar el efecto del comportamiento analizado por sectores.

Por último, antes de extraer las correspondientes conclusiones de nuestra investigación, queremos resaltar que podríamos desarrollar estudios que ampliasen tanto el horizonte temporal como la muestra con la que hemos trabajado, o extender el estudio a cuentas individuales en lugar de a consolidadas como hemos considerado.

Para ello, con la aplicación del Plan General de Contabilidad a partir del primero de enero de 2008, podremos contar en los sucesivos años con datos para hacer extensivo nuestro estudio a una muestra de empresas que revelen información individual, y también a la misma muestra de empresas de la Bolsa de Madrid con la que hemos trabajado pero con un horizonte temporal más largo, o a

¹⁸ Para aislar el impacto en los bancos del resultado global frente al resultado neto con respecto al resto de sectores, hemos practicado contrastes con las mismas herramientas incorporando el desglose del subsector de los nueve bancos de la muestra integrados en el sector Servicios Financieros e Inmobiliarios, llegando a unos resultados similares. Asimismo, hemos practicado con la misma metodología contrastes para detectar diferencias significativas entre el grupo de los nueve bancos frente al grupo de las entidades no bancarias, es decir, frente al resto, llegando también a unos resultados bastante coincidentes.

otras muestras cotizadas de toda la Unión Europea tomando información consolidada elaborada conforme a las NIIF del IASB, incluyendo en todos los casos el impacto de cada una de las partidas novedosas que incorpora el *comprehensive income* en resultados, que si bien hemos hecho alguna referencia a las mismas, por exceder de los límites de nuestro trabajo de investigación, hemos considerado adecuado incluirlas en trabajos posteriores.

Además de los anteriores estudios que suscita directamente nuestro trabajo, también podría resultar de interés iniciar en España líneas de investigación como las referidas al revisar los trabajos empíricos desarrollados en los últimos años en el panorama internacional con respecto al *comprehensive income*, como es el caso de investigar el impacto en los usuarios de los estados financieros en los que se revela el mismo, en particular en los analistas e inversores, o estudiar en el marco de la teoría de la agencia en qué medida la elección contable por parte de los administradores del formato para presentarlo está asociado a sus planes de remuneración y compensación, sin olvidar las investigaciones orientadas al mercado de capitales.

6. CONCLUSIONES

Nos hemos planteado como objetivo esencial de nuestro trabajo estudiar el impacto del *comprehensive income* frente al *net income* tomando una muestra de grupos empresariales españoles cotizados en la Bolsa de Madrid, para lo que se ha hecho necesario subrayar los fundamentos teóricos sobre los que descansa el resultado global, estudiar su regulación en la NIC 1 y revisar los trabajos empíricos más relevantes desarrollados en el panorama internacional en los últimos años que lo estudian desde distintas ópticas.

Hemos constatado que con la adopción del *comprehensive income* asistimos a un hecho de importante calado para la Contabilidad, cual es el acercamiento al concepto de resultado económico, propugnado por los autores de la escuela clásica normativo deductiva hace ya varias décadas, pero no considerado como una magnitud a priori única e incontestable, sino concebido para satisfacer las necesidades de los usuarios, en particular las de los analistas e inversores, que demandan una información sobre resultados con más dosis de relevancia informativa, claramente alejada de la cuenta tradicional de pérdidas y ganancias, configurada sobre la base de los principios tradicionales del coste histórico y prudencia, en la que este último tenía carácter de preferencial.

Estos planteamientos teóricos ya se vieron esencialmente concretados en normas por los organismos emisores más representativos, entre los que destacamos el IASB en la NIC 1 (2003), en la que se regula la determinación del «total de ingresos y gastos reconocidos» o *comprehensive income* y su presentación en el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos o alternatively en el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto, que desde el primero de enero de 2005 por mandato de la Unión Europea vienen revelando en sus informes anuales consolidados las sociedades cotizadas de dicho ámbito.

No obstante lo anterior, fruto del proyecto que vienen desarrollando el IASB (2008) y el FASB (2008), se ha revisado en el 2007 la NIC 1, que supone entre otros cambios significativos en la presentación de los estados financieros, la eliminación de las alternativas para informar del *comprehensive income*, de tal modo que el mismo ha de revelarse en el futuro obligatoriamente en el Estado de Resultados Globales –*Statement of Comprehensive Income*– y no en el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos o en su formato alternativo, el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto, aún vigentes en lo que respecta a la revelación del resultado global hasta el primero de enero de 2009, fecha en la que entrará en vigor la citada NIC revisada.

Con la emisión de la Circular 4/2004 del Banco de España, y más recientemente con la aprobación del Plan General de Contabilidad 2007, España se ha incorporado a estas tendencias en la información financiera internacional, en las que dentro del marco de opciones que se contemplan en la NIC 1 (2003), el regulador de nuestro sistema financiero exige a las entidades financieras la revelación del resultado global con carácter obligatorio en el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos, con la denominación de Estado de Cambios en el Patrimonio Neto, mientras que en el nuevo texto básico de la normalización contable española se contempla la revelación del mismo con carácter obligatorio en el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos, sintetizado en el Estado Total de Cambios en el Patrimonio Neto, bajo la denominación que engloba a ambos de Estado de Cambios en el Patrimonio Neto.

Por otra parte, en el panorama internacional de los últimos años, además de la tradicional línea de investigación orientada al mercado de capitales, han surgido otras investigaciones innovadoras que adoptando una metodología experimental prueban empíricamente que de todos los formatos propuestos para la revelación del *comprehensive income*, el que realmente impacta en los usuarios, en particular en los inversores y analistas, es el Estado de Resultados Globales –*Statement of Comprehensive Income*–, el equivalente al Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos en la NIC 1 (2003), al contemplado en el Plan General de Contabilidad 2007 con idéntica denominación, o al regulado en la Circular 4/2004 del Banco de España, pero como ya indicamos, con la particularidad que el regulador del sistema financiero español lo denomina Estado de Cambios en el Patrimonio Neto, aun siendo un estado contable destinado a revelar exclusivamente el resultado global de nuestras entidades financieras.

Por todo ello, en dichas investigaciones se aboga por que el Estado de Resultados Globales cuente con autonomía propia dentro de la unidad que deben representar los estados financieros periódicos de propósito general y, en consecuencia, como ha hecho recientemente el IASB al revisar la NIC 1, se elimine la alternativa de presentar el *comprehensive income* en el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto, lo que conduce a que el mismo quede oculto o confundido junto con el resto de variaciones en la riqueza neta para la propiedad, como realmente vienen haciendo la mayoría de las empresas que pueden optar por el mismo de acuerdo con la NIC 1 (2003) del IASB y el SFAS 130 (1997) del FASB.

Con respecto a nuestra investigación empírica, en el proceso de captura, ordenación y sistematización de los datos que sirvieron de base para el contraste de las hipótesis nulas que hemos formulado y de sus correspondientes hipótesis alternativas, hemos detectado que la mayoría de los

grupos empresariales ha incumplido con los preceptos que regulan la determinación y presentación del *comprehensive income* en la NIC 1 (2003), y además nueve de ellos lo hicieron de forma confusa, con lo que resultó obligatorio excluir a estos últimos.

Si a estas circunstancias unimos las alternativas y los formatos flexibles que se contemplan en la NIC 1 (2003) para revelarlo, ha supuesto un trabajo bastante dificultoso para la configuración de la base de datos en la que quedaron integrados 92 grupos empresariales españoles cotizados en la Bolsa de Madrid, dado que para poder contar con una muestra lo suficientemente representativa hemos tenido que ir revisando para bastantes grupos empresariales las notas en la memoria y así disponer de una información que debería haber figurado de forma nítida y clara en el cuerpo principal de los estados financieros.

En este sentido, la obligatoriedad que contempla la NIC 1 revisada en 2007 para revelar el resultado global en el *Statement of Comprehensive Income*, supondrá en el futuro un importante avance al tener que informar del mismo todas las empresas de forma homogeneizada, y así los usuarios de los estados financieros puedan acceder a la correspondiente información sin los obstáculos que hemos tenido que afrontar en el curso de nuestra investigación.

Por otra parte, en lo que respecta a los contrastes de las hipótesis podría haber resultado adecuado plantear modelos ANOVA, pero al encontrarse los datos claramente alejados de la normalidad con un elevado número de sujetos empresariales de todos los sectores con valores extremos o atípicos u *outliers* debido al impacto acusado del mercado que incorpora el *comprehensive income* en resultados, nos hemos visto en la necesidad de emplear herramientas no paramétricas, que como resulta conocido al basarse en los rangos se elimina el efecto de las observaciones extremas.

Entrando ya en el terreno concreto de los contrastes de las hipótesis, se rechazó la primera hipótesis nula formulada, lo que nos llevó a aceptar su hipótesis alternativa, y de este modo nos permite afirmar que para el conjunto de los grupos empresariales cotizados en la Bolsa de Madrid el *comprehensive income* impacta de forma material o significativa frente al *net income* en cada uno de los años del período 2004-2007, lo que evidencia un mayor contenido informativo del primero frente al segundo, motivado por la incidencia del mercado en resultados, que se concreta en los gastos e ingresos que de acuerdo con las normas internacionales deben reconocerse directamente en el patrimonio neto.

Pero si a estas evidencias empíricas unimos el hecho de que la mayoría de los grupos empresariales integrantes de la muestra incumplió con determinados preceptos de la NIC 1 (2003) al no revelar el «total de ingresos y gastos reconocidos» o *comprehensive income* en el cuerpo principal de los estados financieros, nos encontramos ante una clara pérdida de relevancia informativa en un área tan esencial como es la comunicación del resultado contable a los mercados.

Si como hemos visto, con la adopción del *comprehensive income* estamos ante un acercamiento al concepto de resultado económico, lo que resulta deseable para el funcionamiento eficiente del mercado y para el papel útil de la información contable en la valoración de las empresas en los mercados, las anteriores revelaciones nos alejan a todas luces de dichas finalidades.

Por todo ello, se hace imprescindible la rectificación tanto por parte de los responsables de la formulación de los estados financieros consolidados como de los que tienen la responsabilidad de auditarlos, para que con ello se contribuya a la finalidad esencial de la protección del mercado propugnada por las normas internacionales.

Por otra parte, se rechazó la segunda hipótesis nula formulada, lo que nos llevó a aceptar su correspondiente hipótesis alternativa, evidenciándose así que el impacto relativo del *comprehensive income* frente al *net income* presenta diferencias significativas por sectores, pero tan solo para el año 2004 y además para un reducido de pares de ellos.

De este modo, estamos ante un rechazo débil de la referida hipótesis, dado que de las 60 comparaciones posibles entre pares de sectores, 15 para cada uno de los años estudiados, únicamente en cuatro de ellas se han evidenciado diferencias significativas al practicar una prueba, y tan solo en dos al emplear un test diferente.

Estos hechos que constatamos nos permiten concluir que el impacto relativo del resultado global frente al resultado neto es un fenómeno que en líneas generales afecta de forma similar a los grupos empresariales, con independencia de la naturaleza de las actividades que desarrollan, lejos de lo que se podía prever si consideramos que los grupos adscritos al sector de Servicios Financieros e Inmobiliarios, en particular, los grupos bancarios y de seguros así como las sociedades de cartera y *holding*, cuentan con un elevado peso en sus balances de instrumentos financieros, con la natural incidencia en el *comprehensive income*, frente a otros grupos empresariales como el de Petróleo y Energía o Materiales Básicos, que tienen evidentemente elementos en sus balances que pueden incidir en el resultado global, pero a priori no son comparables con los que pueden tener las entidades financieras.

La causa de la homogeneidad en el comportamiento de los diferentes sectores radica en el hecho de que de los elementos novedosos que incorpora el *comprehensive income* en resultados, los de más impacto cuantitativo son el correspondiente a las diferencias en el *fair value* de los instrumentos financieros clasificados como disponibles para la venta, y en particular en la mayor parte de los grupos empresariales de todos los sectores el asociado a las diferencias de conversión, dado que los mismos tienen filiales en el extranjero que expresan sus cuentas en una moneda funcional distinta del euro, y de acuerdo con las normas internacionales han de convertirlas a euros, esto es, a la moneda de presentación de sus cuentas consolidadas, con lo que estas diferencias de conversión son las responsables en buena parte del comportamiento homogéneo por sectores.

En definitiva, en el contexto que hemos estudiado el impacto del *comprehensive income* frente al *net income*, lejos de lo que cabía prever, hemos detectado un escaso poder de diferenciación por sectores, pero considerando el conjunto de los grupos empresariales hemos evidenciado un impacto material o significativo del resultado global frente al resultado neto, que señala un mayor contenido informativo del primero frente al segundo, lo que por otra parte era previsible dada la mayor conexión del resultado global con la realidad de los mercados.

Pero para que el referido impacto significativo sea realmente útil para los usuarios, en particular para los analistas e inversores, de acuerdo con estudios empíricos relevantes en el ámbito internacional, se hace necesario informar del *comprehensive income* de forma clara y transparente en el Estado de Resultados Globales –*Statement of Comprehensive Income*–, como ya contempla el IASB en la NIC 1 revisada en 2007, y no que quede confundido el mismo junto con el resto de cambios en la riqueza neta para la propiedad en el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto como se establece de forma facultativa en la aún vigente NIC 1 (2003), ni mucho menos omitiéndolo e incumpliendo de este modo con determinados preceptos de esa norma, como han hecho la mayoría de los grupos empresariales españoles cotizados en la Bolsa de Madrid en sus Informes Anuales Consolidados de los años 2005, 2006 y 2007.

Bibliografía

- ACCOUNTING STANDARDS BOARD, ASB [1992]: FRS 3, *Reporting Financial Performance* (amended in 1993, 1999 and 2007), ASB, London.
- ALEXANDER, S.S. [1950]: «Income Measurement in a Dynamic Economy», en *Five Monographs on Business Income*, Study Group on Business Income, American Institute of Accountants (AIA), New York.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS, AECA [1999]: *Marco Conceptual para la Información Financiera*, AECA, Madrid.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE PROFESORES UNIVERSITARIOS DE CONTABILIDAD, ASEPUC [2007]: «Diapositivas sobre el Nuevo Plan General de Contabilidad», disponibles en <http://www.asepuc.org> (acceso el 3 de octubre de 2007).
- ASSOCIATION FOR INVESTMENT MANAGEMENT AND RESEARCH, AIMR [1993]: *Financial Reporting in the 1990s and Beyond*, a position paper prepared for Peter H. Knutson, AIMR, Charlottesville.
- BAMBER, L. S.; JIANG, J. (X.); PETRONI, K. R. y WANG, I. Y. [2007]: «Comprehensive Income: Who's Afraid of Performance Reporting?», Working Paper, University of Georgia, University of Michigan, disponible en <http://papers.ssrn.com/sol3/DisplayAbstractSearch.cfm> [acceso el 9 de febrero de 2008].
- BANCO DE ESPAÑA [2004]: Circular n.º 4/2004, de 22 de diciembre, Entidades de Crédito, Normas de Información Financiera Pública y Reservada y Modelos de Estados Financieros, <http://www.bde.es> (acceso el día 8 de enero de 2008).
- BEALE, B. y DAVEY, H. [1997]: «Comprehensive Income», *Chartered Accountants Journal*, April, págs. 31-33.
- [2000]: «The Nature and Origins of Comprehensive Income», en S. B. DAHIYA (ed.), *The Current State of Business Disciplines*, SpellBound Publications Ltd., New Delhi, Vol. 1, págs. 81-100.
- BHAMORNISIRI, S. y WIGGINS, C. [2001]: «Comprehensive Income Disclosures», *The CPA Journal*, October, págs. 54-56.
- BOLSA DE MADRID [2007]: Listado de empresas cotizadas a 1 de septiembre de 2007, y clasificación sectorial, disponibles en <http://www.bolsamadrid.es> (accesos el 1 de septiembre de 2007).
- BRIEF, R. P. y PEASNELL, K. V. [1996]: *Clean Surplus: A link Between Accounting and Finance*, Garland Publishing, Inc., New York and London.
- CAHAN, S. F.; COURTENAY, S. M.; GRONNEWOLLER, P. L. y UPTON, D. R. [2000]: «Value Relevance of Mandated Comprehensive Income Disclosures», *Journal of Business Finance & Accounting*, Vol. 27, 9-10, págs. 1.273-1.301.
- CAÑIBANO CALVO, L. y MORA ENGUIDANOS, A. [2000]: «Características Cualitativas de la Información Financiera», en TÚA, *El Marco Conceptual para la Información Financiera. Análisis y comentarios*, AECA, Madrid, págs. 129-159.
- CEA GARCÍA, J. L. [2005]: *El Marco Conceptual del Modelo Contable IASB: una Visión Crítica ante la Reforma de la Contabilidad Española*, CEF, Madrid.
- CHENG, C. S. A.; CHEUNG, J. K., y GOPALAKRISHNAN, V. [1993]: «On the Usefulness of Operating Income, Net Income and Comprehensive Income in Explaining Security Returns», *Accounting and Business Research*, Vol. 23, n.º 91, págs. 195-203.

- COMISIÓN NACIONAL DEL MERCADO DE VALORES, CNMV [2007]: Informes Anuales Consolidados de los grupos empresariales cotizados en la Bolsa de Madrid de los ejercicios 2005 y 2006, disponibles en <http://www.cnmv.es> (accesos a partir del 1 de septiembre de 2007).
- CROWDER, M. J. y HAND, D. J. [1990]: *Analysis of Repeated Measures*, Monographs on Statistics and Applied Probability 41, Chapman and Hall, London, New York, Tokyo, Melbourne, Madras.
- DHALIWAL, D.; SUBRAMANYAM, K. R. y TREZEVANT, R. [1999]: «Is comprehensive income superior to net income as a measure of firm performance», *Journal of Accounting and Economics*, vol. 26, págs. 43-67.
- EDWARDS, E. O. y BELL, P. W. [1961]: *The Theory and Measurement of Business Income*, University of California Press, Seven Printing, 1973, Berkeley, Los Angeles, London.
- EUROPEAN FINANCIAL REPORTING ADVISORY GROUP, EFRAG [2007]: «Adoption of Amendments to IAS 1 Presentation of Financial Statements (Revised 06.09.2007)», comunicación dirigida por el EFRAG a la Comisión Europea con respecto a la adopción de la NIC 1 revisada en 2007, disponible en <http://www.efrag.org> (acceso el 4 de marzo de 2008).
- EUROPEAN FINANCIAL REPORTING ADVISORY GROUP-INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS, EFRAG-ICAC [2006]: «The Performance Reporting Debate», PAAInE, Discussion Paper, disponible en <http://www.efrag.org> (acceso el 4 de febrero de 2008).
- FELTHAM, G. A. y OHLSON, J. A. [1995]: «Valuation and Clean Surplus Accounting for Operating and Financial Activities», *Contemporary Accounting Research*, 12, Spring, págs. 689-731.
- FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, FASB [1980]: SFAC 3, *Elements of Financial Statements of Business Enterprises, superseded by SFAC 6*, disponible en <http://www.fasb.org> (acceso el día 5 de enero de 2008).
- [1985]: SFAC 6, *Elements of Financial Statements (a replacement of FASB Concepts Statement n.º 3 -incorporating an amendment of FASB Concepts Statement n.º 2)*, disponible en <http://www.fasb.org> (acceso el día 5 de enero de 2008).
 - [1997]: SFAS 130, *Reporting Comprehensive Income*, disponible en <http://www.fasb.org> (acceso el día 5 de enero de 2008).
 - [2008]: *Financial Statement Presentation*, proyecto desarrollado conjuntamente con el IASB, disponible en <http://www.fasb.org> (acceso el 15 de marzo de 2008).
- FRANZ, D. R.; CRAWFORD, D. y DE LA ROSA, D. [1998]: «Comprehensive Income: Gauging a Company's Exposure to Risk», *The Journal of Lending & Credit Risk Management*, págs. 52-60.
- GARCÍA-AYUSO COVARSI, M. y MONTERREY MAYORAL, J. [1998]: «El Modelo de Valoración EDWARDS-BELL-OHLSON (EBO): Aspectos Teóricos y Evidencia Empírica», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXVII, n.º 96, págs. 751-785.
- GIRDEN, E. R. [1992]: *ANOVA: Repeated Measures*, Sage Publications, Thousand Oaks, CA.
- GONZALO ANGULO, J.A. [2000]: «Criterios de Valoración y Mantenimiento del Capital», en TÚA, *El Marco Conceptual para la Información Financiera. Análisis y comentarios*, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, AECA, Madrid, págs. 225-261.
- GONZALO ANGULO, J.A. y TÚA PEREDA, J. [2001]: «Marco Conceptual y ordenamiento español: ¿son compatibles?», III Jornada de Contabilidad Financiera e Historia de la Contabilidad, organizada por la Universidad de Jaén, ASEPUC, 5 de junio, págs. 41-70.
- HICKS, J. [1939]: *Value and Capital*, Oxford University Press, London.
- HIRST, D.E. y HOPKINS, P. E. [1998]: «Comprehensive Income Reporting and Analysts' Valuation Judgements», *Journal of Accounting Research*, vol. 36, Supplement, págs. 47- 75.

- HODDER, L.D., HOPKINS, P.E., y WAHLEN, J. M. [2006]: «Risk-Relevance of Fair-Value Income Measures for Commercial Banks», *The Accounting Review*, vol. 81, n.º 2, págs. 337-375.
- HUNTON, J.E., LIBBY, R. y MAZZA, C L. [2006]: «Financial Reporting Transparency and Earnings Management», *The Accounting Review*, vol. 81, n.º 1, págs. 135-157.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, IASB [1989]: *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, IASC, London.
- [1997]: *IAS 1, Presentation of Financial Statements*, IASC, London, reemplazada por la IAS 1 (2003).
 - [2003]: *IAS 1, Presentation of Financial Statements*, en *Improvements to International Accounting Standards*, 2003, IASB, London, reemplazada por la IAS 1 (2007).
 - [2007]: *IAS 1, Presentation of Financial Statements*, en *International Financial Reporting Standards*, Bond Volume, 2008, IASB, London.
 - [2008]: *Financial Statement Presentation*, proyecto desarrollado conjuntamente con el FASB, disponible en <http://www.iasb.org> (acceso el 15 de marzo de 2008).
- LINSMEIER, T.J.; GRIBBLE, J.; JENNINGS, R.G.; LANG, M.H.; PENMAN, S.H.; PETRONI, K.R.; SHORES, D.; SMITH, J.H. y WARFIELD, T.D. [1997]: «An Issues Paper on Comprehensive Income», American Accounting Association's Financial Accounting Standards Committee, *Accounting Horizons*, 11(2), 120-126.
- LUECKE, R. W. y MEETING, D.T. [1998]: «How Companies Report Income», *Journal of Accountancy*, May, págs. 45-52.
- MACNEAL, K. [1939]: *Truth in Accounting*, University of Pennsylvania Press, Philadelphia.
- MAINES, L.A. y MCDANIEL, L.S. [2000]: «Effects of Comprehensive-Income Characteristics on Nonprofessional Investors' Judgements: The Role of Financial-Statement Presentation Format», *The Accounting Review*, vol. 75, n.º 2, págs. 179-207.
- MATTESSICH, R. [2002]: «Teoría del Excedente Limpio y su Evolución: Revisión y Perspectivas Recientes», *Energía: Revista Internacional de Filosofía y Epistemología*, vol. 1, n.º 2, Universidad de Ciencias Empresariales y Sociales de Buenos Aires, Spanish Translation, págs. 49-79.
- MAZZA, C. y PORCO, B. [2004]: «An assessment of the transparency of comprehensive income reporting practices of U.S. companies», Working Paper, Fordham University.
- MICROSOFT CORPORATION [2002]: *Hoja de Cálculo Excel*.
- MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA [2007]: Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (BOE núm. 278, de 20 de noviembre), Madrid.
- Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas (BOE núm. 279, de 21 de noviembre de 2007), Madrid.
- MOONITZ, M. [1961]: *The Basic Postulates of Accounting*, Accounting Research Study No. 1, American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), New York.
- MORA ENGUIDANOS, A. [2004]: «La normativa internacional sobre instrumentos financieros: un debate sin resolver», Accésit del X Premio AECA para Artículos sobre Contabilidad y Administración de Empresas y del Sector Público, *Revista de AECA*, n.º 67, págs. 8-10.
- O'HANLON, J.F. y POPE, P.F. [1999]: «The Value-Relevance of UK Dirty Surplus Accounting Flows», *British Accounting Review*, vol. 31, págs. 459-482.
- PANDIT, G.M.; RUBENFIELD, A. y PHILLIPS, J.J. [2006]: «Current NASDAQ Corporation Methods of Reporting Comprehensive Income», *Mid-American Journal of Business*, Spring, 21,1, págs. 13-19.

- RAO, A. y WALSH, R.J. [1999]: «Impact of ‘Reporting Comprehensive Income’ on Large Multinational Firms», *Southern Business Review*, Fall, págs. 22-30.
- SIEGEL, S. y CASTELLAN, N.Jr. [1988]: *Non Parametric Statistics for the Behavioral Sciences*, MacGraw-Hill International Sciences, Second Edition, International Edition.
- SMITH, P. A. y REITHER, C.L. [1996]: «Comprehensive Income and the Effect of Reporting It», *Financial Analysts Journal*, Association for Investment Management and Research (AIMR), November-December, págs. 14-19.
- SPROUSE, R.T. y MOONITZ, M. [1962]: *A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises*, Accounting Research Study No. 3, American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), New York.
- STATISTICAL PACKAGE FOR THE SOCIAL SCIENCES, SPSS [2007]: Programa SPSS, versión 15, SPSS Inc.
- TÚA PEREDA, J. [1996]: *El Marco Conceptual de la Información Financiera* (IASC), Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España, Escuela de Auditoría, IACJCE, Madrid.
- UNIÓN EUROPEA [2002-2006]: Reglamentos de adopción de las NIIF del IASB, disponibles en <http://www.icac.meh.es> (acceso el 2 de enero de 2008).
- NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA, NIFF: citadas en nuestro trabajo de investigación y homologadas por la Unión Europea, con sus correspondientes actualizaciones, conforme con los Reglamentos anteriores:
- NIIF 5 *Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas*.
 - NIC 1 *Presentación de estados financieros*.
 - NIC 12 *Impuesto sobre las ganancias*.
 - NIC 16 *Inmovilizado material*.
 - NIC 19 *Retribuciones a los empleados*.
 - NIC 21 *Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera*.
 - NIC 38 *Activos intangibles*.
 - NIC 39 *Instrumentos financieros: reconocimiento y valoración*.
- WANG, Y.; BUIJINK, W.F.J. y EKEN, R.C.W. [2003]: «The Value Relevance of Dirty Surplus Accounting Flows in the Netherlands», Discussion Paper, Tilburg University, 27 págs. (This paper benefited from discussions at the 2002 EAA Annual Congress in Copenhagen).
- XIMENEZ, C. y SAN MARTIN, R. [2000]: *Análisis de la varianza con medidas repetidas*, La Muralla y Hespérides, Madrid y Salamanca.

SEGUNDO EJERCICIO DE LAS PRUEBAS SELECTIVAS PARA EL INGRESO EN EL CUERPO DE GESTIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL, ESPECIALIDAD DE AUDITORÍA Y CONTABILIDAD

INMACULADA DE BENITO CÁMARA

Profesora del CEF

[Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso por el sistema general de acceso libre y promoción interna en el Cuerpo de Gestión de la Administración de la Seguridad Social, especialidad de Auditoría y Contabilidad, convocada por Orden TAS /900/2008, de 25 de marzo de 2008 (BOE de 2 de abril)].

Sumario

- Caso 1.** Operaciones varias: constitución de sociedad anónima, amortización de préstamo, servicios exteriores, cálculo del resultado, liquidación del Impuesto sobre Sociedades, presentación de la cuenta de pérdidas y ganancias y del balance de situación. Adquisición de inmovilizado y provisión de desmantelamiento, arrendamiento financiero, permuta.
- Caso 2.** Asiento de apertura con el PGC 2007, desembolsos de capital social, activos financieros disponibles para la venta, subvenciones oficiales de capital, reparto del resultado y elaboración de estados de gastos e ingresos reconocidos durante dos ejercicios consecutivos.
- Caso 3.** Liquidación y contabilización del Impuesto sobre Sociedades durante tres ejercicios. Diferencias permanentes y temporarias. Cálculo de los ajustes.

ENUNCIADO

1. OPERACIONES VARIAS

Ejercicio 2X08:

1. Cinco amigos acuerdan constituir una sociedad anónima, cuya denominación, «SAN JOSÉ, SA», siendo el objeto social principal la prestación de servicios de intermediación en operaciones de venta y alquiler de apartamentos, dúplex, bungalows, pisos y casas, siendo el ámbito territorial principal de actuación el parque natural de Cabo de Gata-Níjar; asimismo, se prevé realizar servicios de navegación por la zona costera colindante con el parque natural.

En el acuerdo de constitución, celebrado el 10-09-2X08, se fija como cifra del capital social constituyente, 300.000 €; número de acciones a emitir, 3.000; valor nominal, 100 €/acción. El 20-09-2X08, uno de los socios-accionistas aporta varios locales, cuyo valor razonable total: 120.000 €, correspondiendo al terreno 30.000 € y a la construcción, el resto del valor. Los cuatro socios restantes, que solo aportarán dinero, hacen entrega a la sociedad a cuenta del capital social, 90.000 €, depositados en una cuenta corriente bancaria.

En relación con los locales anteriores, la puesta a disposición de la nueva sociedad se inicia el 01-10-2X08; se estima como vida útil, 30 años a partir del 01-10-2X08.

La escritura pública de constitución se inscribe en el Registro Mercantil de Almería, con fecha 03-10-2X08.

2. El 06-10-2X08, se satisfacen a la Gestoría «J, SA» 5.000 € en concepto de aranceles notariales, Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (IAJD), derechos de registro de la constitución, etc., de los cuales, 3.000 € son objeto de gravamen por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) del 16%; los pagos se realizan mediante cheques bancarios; dichos gastos se consideran deducibles a efectos del Impuesto sobre Sociedades.
3. «SAN JOSÉ, SA» solicita un crédito al «BANCO SANTANDER» por importe de 10.000 €. El préstamo se concede el 31-12-2X08, tiene una duración de 4 años; el tipo de interés nominal es del 8% anual, pagadero por año vencido. Considérese que los intereses comienzan a devengarse a partir del día siguiente al de la concesión hasta el mismo día del vencimiento, incluido dicho día de vencimiento.

El préstamo se concede el 31-12-2X08 y se reembolsa por partes iguales al término de cada año financiero, esto es, 1/4 del montante inicial; fechas de vencimiento: 31-12-(2X09, 2X10, 2X11, y 2X12).

Los gastos de notaría, de registro mercantil e IAJD ascienden a 200 €, que son retenidos por el Banco y el mismo abona en la cuenta corriente a favor de la empresa el importe neto.

El tipo de interés efectivo de la financiación recibida: 8,946123% anual.

4. Las operaciones realizadas desde el 01-10-2X08 hasta la fecha de cierre, 31-12-2X08 (considere el IVA del 16% en las operaciones que proceda):
- Se ha satisfecho por la licencia de apertura al Ayuntamiento de Níjar: 600 €.
 - Ingresos por prestación de servicios: 3.000 €, al contado.
 - Servicios de publicidad y propaganda, recibidos: 2.000 €, al contado.
 - Impuesto sobre bienes inmuebles urbanos satisfecho: 300 €.
 - Servicios de energía eléctrica: a) satisfecha: 200 €; b) estimación mes de diciembre: 120 €.
 - Sueldos y salarios: 5.000 €; cuota a favor de la Seguridad Social a cargo de los/as empleados/as: 6%; retención a cuenta del IRPF de los preceptores/as: 20%; el resto, es satisfecho.
 - Seguridad Social a cargo de la empresa: 28% sobre sueldos y salarios.
 - En relación con los dos gastos de personal anteriores, se encuentran pendientes de pago las cuotas a favor de la Seguridad Social y las retenciones practicadas a ingresar a Hacienda.
5. Suponiendo que la declaración-liquidación del IVA se realiza al término del ejercicio, lo que proceda al 31-12-2X08.
6. El tipo de gravamen vigente por el Impuesto sobre Sociedades, 30%. Se prevé con alta probabilidad que en el ejercicio siguiente y los posteriores se generarán beneficios suficientes; téngase en cuenta, en su caso, las posibles diferencias temporarias y permanentes.

SE PIDE:

- I. Contabilización de las operaciones desde la fecha de la constitución de «SAN JOSÉ, SA» hasta el cierre del ejercicio 2X08, conforme al Plan General de Contabilidad (PGC) de 2007 (el nuevo vigente).
- II. Presentación del Balance al 31-12-2X08 y de la cuenta de pérdidas y ganancias o estado de resultados correspondiente a la actividad realizada desde el inicio hasta el 31-12-2X08.

Ejercicio 2X09 (continuación de la actividad):

7. En 1-1-2X09 se satisface por la adquisición, montaje y pruebas de una instalación generadora de energía eléctrica, 10.000 € (+IVA 16%); vida útil, 20 años; valor residual, 0. Ha de asumir costes de desmantelamiento, siendo el importe estimado a satisfacer al cabo de la vida útil: 5.306,59 € (tasa de actualización a aplicar, coincidente con el tipo de interés medio de los préstamos de la empresa, 5% anual). Criterio de amortización lineal.

8. Se ha adquirido un barco para la prestación de servicios de recreo, transporte de aficionados al buceo, observación del fondo marino, etc., de nombre «NÍJAR», construido por «ALMERÍA NAÚTICA, SA», siendo el precio 150.000 € (+ IVA 16%).

La propia empresa constructora «ALMERÍA NAÚTICA» comunica que debe someter el buque a una gran reparación consistente en neutralizar la futura corrosión, con una secuencia de 5 años; el coste que supondría dicha gran reparación en el momento de «botar» el barco o momento inicial, 9.000 €.

Fecha de inicio de la actividad 01-07-2X09; vida útil, 20 años; valor residual, 0; criterio de amortización lineal.

9. «SAN JOSÉ, SA» concierta una operación de arrendamiento financiero, con opción de compra, con «FUJITSU-LEASING» para el uso de varios aparatos de climatización a instalar en algunos de los locales propios.

El valor de los aparatos, coincidente con el valor normal de mercado, es 6.720 €.

- Vida financiera de la operación: 6 semestres.
- Cuota constante semestral, pospagables: 1.300 €.
- Valor de la opción de compra a ejercer al término de la vida financiera: 1.300 €.
- Vida útil de los aparatos-instalación de aire acondicionado y bomba de calor, 8 años.
- Valor residual, 0.

Fecha de inicio del contrato y de utilización de los aparatos, una vez terminadas las obras de instalación y acondicionamiento de los aparatos, el 01-07-2X09; estableciéndose como fechas de vencimiento de las cuotas, 31-12- y 30-06- (tégase presente el IVA del 16%, en su caso). El tipo de interés efectivo del arrendamiento financiero, 8,484211% semestral.

El valor de las obras de instalación y acondicionamiento fueron satisfechas por «SAN JOSÉ» el 03-07-2X09; importe, 3.000 € (+ IVA 16%).

10. El 01-10-2X09, se produce un vertido de gasóleo del propio barco que ha contaminado parte de la costa; se prevé como importe estimado de las labores de limpieza, 18.000 €; los trabajos de limpieza serán realizados por una determinada empresa experta en dichas labores y la fecha de inicio, 20-02-2X10.

Asimismo, «SAN JOSÉ» prevé que la Consejería del Medio Ambiente imponga una multa con alta probabilidad, siendo el importe estimado, 12.000 €; no obstante, la comunicación oficial de la multa se prevé para dentro de dos años; considérese, como tipo de interés de actualización, 6% anual.

11. La empresa posee un solar, contabilizado por 100.000 €, sobre el que se construirán apartamentos y dúplex para su explotación en régimen de alquiler, en la periferia del término

municipal colindante con el Cabo de Gata. En 01-09-2X09, se tiene conocimiento del acuerdo adoptado por la Consejería del Medio Ambiente de la Comunidad Autónoma de considerar a la zona en la que se encuentra el solar como altamente protegida; su consecuencia, el valor de realización estimado en concepto de «justiprecio», 80.000 euros.

12. Aparte de las amortizaciones, las operaciones corrientes externas realizadas desde el 01-10-2X09 hasta la fecha de cierre, 31-12-2X09 (considérese el IVA del 16% en las operaciones que proceda):

- Ingresos por prestación de servicios: 200.000 €, al contado.
- Servicios de publicidad y propaganda, recibidos: 6.000 €, al contado.
- Impuesto sobre bienes inmuebles urbanos satisfecho: 500 €.
- Servicios de energía eléctrica: a) satisfecha: 2.000 €; b) estimación mes de diciembre: 140 €.
- Sueldos y salarios: 90.000 €; cuota a favor de la Seguridad Social a cargo de los/as empleados/as: 6%; retención a cuenta del IRPF de los preceptores/as: 20%; el resto, es satisfecho.
- Seguridad Social a cargo de la empresa, 28% sobre el sueldo y salario.

13. Con fecha 31-12-2X09, se realiza una permuta: «SAN JOSÉ» entrega un local, cuyo valor bruto, 30.500 € –corresponden al terreno, 5.000 € y, el resto del valor, se atribuye a la construcción– y la amortización acumulada a esa fecha, 500 €, por un autobús con objeto de realizar rutas hacia los diferentes rincones del parque natural, cuyo valor de mercado es de 35.000 €. El valor normal o de mercado del local a efectos del IVA, 31.000 €. Los IVA son del 16% sobre valores normales de mercado.

14. Suponiendo que la declaración-liquidación del IVA se realiza al término del ejercicio, lo que proceda al 31-12-2X09; respecto a la declaración-liquidación realizada al término del ejercicio anterior, se ha hecho efectivo el cobro o el pago correspondiente.

15. El tipo de gravamen vigente por el Impuesto sobre Sociedades, 30%, téngase en cuenta en su caso, las posibles diferencias temporarias y permanentes.

SE PIDE:

- I. Contabilización de las operaciones del ejercicio 2X09, conforme al PGC de 2007.

2. ESTADOS DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO

Sea la empresa «RODALQUILAR, SA» que presenta el siguiente balance al 31-12-2X07 (en €), conforme al PGC de 1990:

Accionistas o socios por desembolsos no exigidos	5.000
Gastos de ampliación de capital	10.000
Gastos de primer establecimiento	2.000
Inmovilizado material (neto)	100.000
Acciones propias	15.000
Existencias	20.000
Tesorería	45.000
TOTAL ACTIVO:	197.000
Capital social	100.000
Reserva legal	10.000
Reservas voluntarias	40.000
Reservas para acciones propias	15.000
Pérdidas y ganancias	18.000
– Dividendo a cuenta entregado	(6.000)
Deudas a largo plazo	15.000
Hacienda Pública acreedor por impuestos	5.000
TOTAL PASIVO:	197.000

Respecto a las operaciones realizadas en el ejercicio 2X08, se describen a continuación; no obstante, la contabilización de las operaciones ha de realizarse de acuerdo con el PGC aprobado mediante Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre:

1. En 01-01-2X08, fecha de entrada en vigor del PGC de 2007, contabilice las anotaciones contables representativas de ajustes de adaptación al nuevo PGC, considerando, en su caso, como contrapartida de los ajustes, las reservas voluntarias. Desde el punto de vista fiscal, se admiten los ajustes que incidan en la determinación de la base imponible del ejercicio 2X08 y, en cuanto al tipo del Impuesto sobre Sociedades, el vigente en el ejercicio 2X08 (30%).
2. En 01-04-2X08, se reparte el resultado generado en el ejercicio 2X07: a reserva legal, el mínimo según el TRLSA; a dividendos totales, 12.000 €, de los cuales parte ya fueron satisfechos con anterioridad; el resto será liquidado en 15-04-2X08; a reservas voluntarias, el beneficio neto restante.
3. En 01-07-2X08, se han adquirido participaciones en capital cotizables, 10.000 acciones de «XYZ, SA» a 4 €/acción, con el objetivo de mantenerlas por tiempo indefinido; no

obstante, si en algún momento determinado tuviera necesidad de liquidez, se efectuaría la venta; por ello, a dichas participaciones se les considera como activos financieros disponibles para la venta.

4. En 01-10-2X08, se ha completado, en efectivo, el 50% del desembolso pendiente sobre la última ampliación de capital efectuada a finales del ejercicio 2X07.
5. En 11-11-2X08, se ha satisfecho un dividendo a cuenta del beneficio neto del ejercicio 2X08, 7.000 €.
6. En 31-12-2X08, tiene notificación de la concesión y recepción de 8.000 € en efectivo, en concepto de subvención otorgada por la consejería de industria de la Comunidad Autónoma para cambiar el sistema de climatización de la planta de producción.
7. Al término del ejercicio 2X08, el valor razonable de la acción de «XYZ, SA», coincidente con la cotización media del día de cierre, 5 €/acción.
8. El resultado generado en el ejercicio 2X08, 20.000 €.

Ejercicio 2X09:

9. En 10-01-2X09, se cobra la totalidad del desembolso pendiente derivado de la última ampliación de capital.
10. El 10-04-2X09, se reparte el resultado del ejercicio anterior: a Reserva legal, el importe mínimo; a dividendos, importe total 14.000 euros, de los cuales una parte de los mismos fue satisfecha en el ejercicio 2007, el resto se liquidará el 20-04-2X09; lo sobrante del beneficio neto, a reservas voluntarias.
11. En 16-05-2X09, se venden todas las participaciones en capital (activos financieros disponibles para la venta), siendo el precio de venta neto, 6 €/acción.
12. Al 31-12-2X09, lo que proceda en relación con la subvención de capital, teniendo en cuenta que la vida útil del sistema de climatización instalado es de 10 años, contados desde la fecha de puesta en funcionamiento, 01-01-2X09; en cuanto al criterio de amortización, lineal por unidad de tiempo.
13. El resultado del ejercicio, beneficio neto, 40.000 euros; en la obtención de dicho beneficio neto se ha tenido en cuenta el resultado realizado por la venta de los activos financieros disponibles para la venta y lo concerniente a la subvención de capital.

SE PIDE:

- I. Realizar los ajustes de adaptación al nuevo PGC, contabilizar las operaciones y transacciones correspondientes al ejercicio 2X08.

II. Contabilización de las operaciones, transacciones y hechos correspondientes al ejercicio 2X09.

III. Presentación del apartado A) del Estado de Cambios en el Patrimonio Neto correspondiente a los ejercicios terminados el 31-12-2X08 y 2X09, más concretamente el ESTADO DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS CORRESPONDIENTE A LOS EJERCICIOS TERMINADOS EL 31-12-2X08 Y 31-12-2X09.

3. EL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

La empresa «AGUA AMARGA, SA» ha realizado las siguientes operaciones:

1. Se ha adquirido un inmovilizado material-maquinaria siendo el valor de adquisición (incluidos los desembolsos por actividades de montaje, preparación y puesta a punto): 60.000 €; vida útil, 6 años; criterio de amortización lineal por unidad de tiempo (amortización anual, 10.000 €); fecha de puesta en funcionamiento: 01-01-2X10.

La empresa solicita a Hacienda que apruebe un plan de amortización acelerado, que es aceptado. Desde el punto de vista fiscal, las amortizaciones a practicar: 2X10, 30.000 €; 2X11, 20.000 €; 2X12, 10.000 €.

2. En el ejercicio 2X10, un cliente ha suspendido pagos; el importe de los derechos de cobro vivos, 30.000 €; desde el punto de vista contable, se ha reconocido en dicho año la pérdida por deterioro de créditos por operaciones comerciales, mientras que desde el punto de vista fiscal en cuanto a la consideración como gasto deducible sigue una secuencia temporal, de tal modo que se considera deducible en 2X10, el 20% de las facturas a cobrar; en 2X11, 30%; en 2X12, el 50% restante.
3. En el ejercicio 2X10, la empresa ha acometido inversiones en nuevos equipos de proceso de información, por valor de 5.000 € (+ IVA 16%) y en aplicaciones informáticas, que facilitan el acceso a Internet, uso del correo electrónico, por importe de 1.000 € (+ IVA 16%); asimismo, la empresa pagó por el diseño de la página web de la empresa a una firma especializada, 2.000 € (+ IVA 16%).

Todos los componentes de tecnología de la información y de comunicación han comenzado a prestar servicios en 01-01-2X11. Se prevé como período de vida útil, 5 años; valor residual, nulo. El criterio de amortización practicado: dígitos decrecientes tomando como unidad del dígito el año.

Considérese lo establecido en el artículo 36 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) sobre las inversiones mencionadas que dan derecho a practicar una deducción del 15%; téngase en cuenta el límite conjuntamente con otras deducciones.

4. En 01-01-2X11, recibió a título de donación dos potentes aparatos de aire-climatizador nuevos, cuyo precio de mercado es de 3.200 €, suministrados por un cliente alemán; fecha de funcionamiento, 01-01-2X11; vida útil, 8 años; valor residual, 0.

INFORMACIÓN ADICIONAL:

- A. Los beneficios antes de impuestos: 100.000 € en cada uno de los años señalados.
- B. El tipo de gravamen por el Impuesto sobre Sociedades, 30% en los períodos impositivos 2X10, 2X11, 2X12; período impositivo 2X13, 25%; considérese en concepto de retenciones y pagos a cuenta, soportadas y realizadas en cada ejercicio, 3.000 €.

SE PIDE:

- I. Contabilización del impuesto sobre beneficios en los ejercicios 2X10, 2X11 y 2X12.
- II. Ajustes a realizar en el ejercicio 2X13 por variación del tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades, y la fecha en que se practicarían.

SOLUCIÓN SUPUESTO 1. OPERACIONES VARIAS

• **EJERCICIO 2X08.**

I. Contabilización de las operaciones desde la fecha de constitución de «SAN JOSÉ, SA» hasta el cierre del ejercicio 2X08 conforme al PGC de 2007 (el nuevo vigente).

Punto 1.

10-09-2X08.

Por la emisión de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas (3.000 × 100)	300.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		300.000

20-09-2X08

Por la recepción de las aportaciones recibidas

Código	Cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales (1)	30.000	
211	Construcciones (1)	90.000	
.../...			

.../...			
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros ($1.800 \times 100 \times 50\%$)	90.000	
1034	Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción ($1.800 \times 100 \times 50\%$)	90.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		300.0000

(1) La entrega de las aportaciones no dinerarias supone el 40% de la cifra de capital social (1.200 acciones) y el 60% restante (1.800 acciones) corresponde a aportaciones dinerarias de las que en el momento inicial se desembolsa el 50%, quedando pendiente el resto.

01-10-2X08

Por la inscripción de la sociedad en el Registro Mercantil:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	300.000	
190	Capital social		300.000

Por la reclasificación correspondiente a los desembolsos pendientes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social	90.000	
1034	Socios por desembolsos no exigidos, capital pendientes de inscripción		90.000

Punto 2.

06-10-2X08

Por el pago de los gastos de constitución considerando su efecto en el Impuesto sobre Sociedades (tipo de gravamen: 30%):

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntaria ($5.000 \times 70\%$)	3.500	
47	Administraciones Públicas ($5.000 \times 30\%$)	1.500	
472	Hacienda Pública, IVA soportado ($3.000 \times 16\%$)	480	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		5.480

Otra opción consistiría en cargar por la totalidad de los gastos incurridos, 5.000, en la cuenta 113, Reservas voluntarias, la cual será ajustada al final del ejercicio por el efecto impositivo correspondiente, en el momento en que se contabilice este.

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	5.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (3.000 × 16%)	480	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		5.480

Punto 3.

El cuadro de amortización del préstamo es el siguiente:

Fecha	Deuda viva inicio período	Intereses	Amortización	Pago	Deuda final
31-12-2X08					10.000
31-12-2X09	10.000	800	2.500	3.300	7.500
31-12-2X10	7.500	600	2.500	3.100	5.000
31-12-2X11	5.000	400	2.500	2.900	2.500
31-12-2X12	2.500	200	2.500	2.700	0

La financiación recibida asciende:

$$10.000 - 200 = 9.800$$

Considerando que el tipo de interés efectivo del 8,946123% proporcionado por el enunciado del ejercicio, el cuadro de imputación según este interés efectivo es:

Fecha	Deuda viva inicio período	Intereses	Amortización	Pago	Coste amortizado
31-12-2X08					9.800,00
31-12-2X09	9.800,00	876,72	2.423,28	3.300	7.376,72
31-12-2X10	7.376,72	659,93	2.440,07	3.100	4.936,65
31-12-2X11	4.936,65	441,64	2.458,36	2.900	2.478,29
31-12-2X12	2.478,29	221,71	2.478,29	2.700	0

A partir de los cálculos anteriores el registro del préstamo será:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	9.800	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		2.423,28
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		7.376,72

Punto 4.

Por las operaciones realizadas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
631	Otros tributos	600	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		600

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	3.480	
705	Prestaciones de servicios		3.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		480

Código	Cuenta	Debe	Haber
627	Publicidad, propaganda y relaciones públicas	2.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	320	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		2.320

Código	Cuenta	Debe	Haber
631	Otros tributos	300	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		300

Código	Cuenta	Debe	Haber
628	Suministros (200 + 120)	320	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (200 × 16%)	32	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (200 + 32)		232
4109	Acreedores por prestaciones de servicios, facturas pendientes de recibir		120

Código	Cuenta	Debe	Haber
640	Sueldos y salarios	5.000	
476	Organismos de la Seguridad Social, acreedores (5.000 × 6%)		300
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas (5.000 × 20%)		1.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		3.700

Código	Cuenta	Debe	Haber
642	Seguridad Social a cargo de la empresa (5.000 × 28%)	1.400	
476	Organismos de la Seguridad Social, acreedores		1.400

Punto 5.

Por la liquidación del IVA del trimestre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
477	Hacienda Pública, IVA repercutido	480	
4700	Hacienda Pública, deudora por IVA	352	
472	Hacienda Pública, IVA soportado		832

Por la amortización del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material $(90.000 / 30) \times (3 / 12)$	750	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		750

Regularización de las cuentas del grupo 6 y 7 para obtener el beneficio antes de impuestos y proceder posteriormente al cálculo del gasto devengado por el Impuesto sobre Sociedades.

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	10.370	
627	Publicidad, propaganda y relaciones públicas		2.000
631	Otros tributos		900
628	Suministros		320
640	Sueldos y salarios		5.000
642	Seguridad Social a cargo de la empresa		1.400
681	Amortización del inmovilizado material		750

Código	Cuenta	Debe	Haber
705	Prestaciones de servicios	3.000	
129	Resultado del ejercicio		3.000

$$\text{Pérdida antes de impuesto} = 3.000 - 10.370 = - 7.370$$

La liquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al año 20X8 es la siguiente:

Liquidación Impuesto sobre Sociedades	
Beneficio antes de impuestos	-7.370
Ajustes	
Gastos de constitución	-5.000
Suministros no deducibles (1)	120
Base imponible	-12.250
	.../...

.../...	
Tipo de gravamen	30%
Cuota íntegra	0
Deducciones y bonificaciones	0
Cuota líquida	0
Retenciones y pagos a cuenta	0
Cuota diferencial	0

(1) Al constituir un gasto estimado y no poseer factura, se trata de una diferencia temporaria deducible, puesto que el consumo del mes de diciembre será deducible en el ejercicio siguiente, cuando sea facturado.

El crédito por pérdidas a compensar será: $12.250 \times 30\% = 3.675$

El asiento a realizar será el siguiente, contabilizando el efecto impositivo correspondiente a los gastos de constitución directamente en patrimonio por haberse contabilizado los mismos en patrimonio, mientras que el efecto impositivo correspondiente al resto de la base imponible se contabiliza en resultados por corresponder a gastos e ingresos registrados en pérdidas y ganancias.

Según la opción elegida, se cargará en Administraciones Públicas o en Reservas voluntarias.

Código	Cuenta	Debe	Haber
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio	3.675	
47 -	Administraciones Públicas		1.500
6301	Impuesto diferido		2.175

Código	Cuenta	Debe	Haber
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio	3.675	
113	Reservas voluntarias		1.500
6301	Impuesto diferido		2.175

Por el reconocimiento de la diferencia temporaria deducible:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles ($120 \times 30\%$)	36	
6301	Impuesto diferido		36

Por la regularización de la cuenta Impuesto diferido:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	2.211	
129	Resultado del ejercicio		2.211

El resultado final del ejercicio será:

$$-7.370 + 2.211 = -5.159$$

II. Presentación del Balance a 31-12-2X08 y de la cuenta de pérdidas y ganancias o estado de resultados correspondiente a la actividad realizada desde el inicio hasta el 31-12-2X08.

Balance de situación.

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Activo no corriente	122.925	Patrimonio neto	201.341
Terrenos y bienes naturales	30.000	Capital social	300.000
Construcciones	89.250	Socios por desembolsos no exigidos	-90.000
Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio	3.675	Reservas voluntarias	-3.500
		Resultado del ejercicio	-5.159
Activo corriente	91.036	Pasivo no corriente	7.377
Hacienda Pública, deudora por IVA	352	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	7.377
Activos por diferencias temporarias deducibles	36	Pasivo corriente	5.243
Bancos	90.648	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	2.423
		Acreedores por prestaciones de servicios	120
		Organismos de la Seguridad Social, acreedores	1.700
		Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas	1.000
TOTAL	213.961	TOTAL	213.961

Cuenta de pérdidas y ganancias.

Conceptos		Importes
Importe de las cifras de negocios		3.000
Prestación de servicios	3.000	
Gastos de personal		-6.400
Sueldos, salarios y asimilados	5.000	
Cargas sociales	1.400	
Otros gastos de explotación		-3.220
Servicios exteriores	2.320	
Tributos	900	
Amortizaciones		-750
RESULTADO DE EXPLOTACIÓN		-7.370
RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS		-7.370
Impuesto sobre beneficios		2.211
RESULTADO DEL EJERCICIO		-5.159

• **EJERCICIO 2X09 (continuación de la actividad).**

I. Contabilización de las operaciones del ejercicio 20X9, conforme al PGC de 2007.

Punto 7.

01-01-2X09

Por la adquisición de la instalación eléctrica:

Código	Cuenta	Debe	Haber
212	Instalaciones técnicas $[10.000 + (5.306,59 \times 1,05^{-20})]$	12.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado $(10.000 \times 16\%)$	1.600	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		11.600
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado $(5.306,59 \times 1,05^{-20})$		2.000

Al cierre del ejercicio por la amortización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	600	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material $(12.000 / 20)$		600

Al cierre del ejercicio por la actualización de la provisión para desmantelamiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	100	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado $(2.000 \times 5\%)$		100

Punto 8.

01-07-2X09

Por la adquisición del barco:

Código	Cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transporte	150.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado $(150.000 \times 16\%)$	24.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		174.000

Al cierre del ejercicio, por la amortización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	4.425	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (141.000 / 20) × (6/12) + (9.000/5) × (6/12)		4.425

Punto 9.

01-09-20X9 por la firma del contrato:

El importe a contabilizar será el menor de los dos siguientes:

- Valor razonable: 6.720.
- Valor actual pagos mínimos: $1.300 a_{6|0,0848421} + 1.300 \times 1,0848421^{-6} = 6.720$

Período	Deuda viva inicio período	Intereses	Pago	Amortización	Coste amortizado final período
1	6.720,00	570,14	1.300	729,86	5.990,14
2	5.990,14	508,22	1.300	791,78	5.198,36
3	5.198,36	441,04	1.300	858,96	4.339,39
4	4.339,39	368,16	1.300	931,84	3.407,56
5	3.407,56	289,10	1.300	1.010,90	2.396,66
6	2.396,66	203,34	2.600	2.396,66	0

Teniendo en cuenta que los pagos son semestrales, las cuotas de amortización correspondientes a las dos primeras cuotas figurarán como pasivos a corto plazo.

Código	Cuenta	Debe	Haber
215	Otras instalaciones	6.720	
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo (729,86 + 791,78)		1.521,64
174	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo		5.198,36

Por los gastos de instalación y acondicionamiento, que según establece la norma de registro y valoración 8.^a, se consideran mayor importe del activo

Código	Cuenta	Debe	Haber
215	Otras instalaciones	3.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (3.000 × 16%)	480	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		3.480

31-12-2X09

Por el vencimiento de primera cuota:

Código	Cuenta	Debe	Haber
524	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo	729,86	
662	Intereses de deudas	570,14	
472	Hacienda Pública, IVA soportado ($1.300 \times 16\%$)	208,00	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.508

Por la reclasificación a corto plazo de la tercera cuota:

Código	Cuenta	Debe	Haber
174	Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo	858,96	
524	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo		858,96

Por la amortización de los aparatos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material [$(6.720 + 3.000) / 8$] $\times$ (6/12)	607,50	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		607,50

Punto 10.

Por el vertido del gasóleo se dota una provisión que no es objeto de actualización ya que es a corto plazo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
678	Gastos excepcionales	18.000	
5295	Provisión a corto plazo para actuaciones medioambientales		18.000

Por la provisión de la multa, que será objeto de actualización financiera, ya que se prevé su pago dentro de dos años:

Código	Cuenta	Debe	Haber
678	Gastos excepcionales	10.680	
142	Provisión para otras responsabilidades ($12.000 \times 1,06^{-2}$)		10.680

Al 31 de diciembre por la actualización de la provisión de la multa, al tipo de interés propuesto por el enunciado del ejercicio.

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones [$10.680 (1,06^{3/12} - 1)$]	156,72	
142	Provisión para otras responsabilidades		156,72

Punto 11.

Aunque caben otras interpretaciones de enunciado, a efecto de solución se contabiliza un deterioro de los terrenos, que al estar destinados a la construcción de edificios de alquiler deberán estar clasificados como inversiones inmobiliarias.

Código	Cuenta	Debe	Haber
672	Pérdidas procedentes de las inversiones inmobiliarias	20.000	
220	Inversiones en terrenos y bienes naturales		20.000

Punto 12.

Por los gastos e ingresos del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	232.000	
705	Prestaciones de servicios		200.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		32.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
627	Publicidad, propaganda y relaciones públicas	6.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	960	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		6.960

Código	Cuenta	Debe	Haber
631	Otros tributos	500	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		500

Código	Cuenta	Debe	Haber
628	Suministros (2.000 – 120 + 140)	2.020	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (16% × 2.000)	320	
4109	Acreedores por prestaciones de servicios, facturas pendientes de recibir o de formalizar	120	
4109	Acreedores por prestaciones de servicios, facturas pendientes de recibir o de formalizar		140
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		2.320

Código	Cuenta	Debe	Haber
640	Sueldos y salarios	90.000	
476	Organismos de la Seguridad Social, acreedores		5.400
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas		18.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		66.600

Código	Cuenta	Debe	Haber
642	Seguridad Social a cargo de la empresa (90.000 × 28%)	25.200	
476	Organismos de la Seguridad Social, acreedores		25.200

Punto 13.

Se trata de una permuta comercial, por lo que el inmovilizado recibido se valora a valor razonable registrando las diferencias en resultados.

Código	Cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transporte	31.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado ($35.000 \times 16\%$)	5.600	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	500	
210	Terrenos y bienes naturales		5.000
211	Construcciones		25.500
477	Hacienda Pública, IVA repercutido ($31.000 \times 16\%$)		4.960
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros ($5.600 - 4.960$)		640
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		1.000

Punto 14.

Por el cobro del saldo a nuestro favor procedente del ejercicio anterior:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	352	
4700	Hacienda Pública, deudora por IVA		352

Por la liquidación de IVA del ejercicio actual:

Código	Cuenta	Debe	Haber
477	Hacienda Pública, IVA repercutido	36.960	
472	Hacienda Pública, IVA soportado		33.168
4750	Hacienda Pública, acreedora por IVA		3.792

Por la amortización del edificio recibido en la constitución:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material ($90.000 / 30$)	3.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		3.000

Por el pago de la segunda cuota del préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	2.423,28	
662	Intereses de deudas	876,72	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		3.300

Por la reclasificación a corto plazo de la cuota siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	2.440,07	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		2.440,07

Regularización de las cuentas de los grupos 6 y 7 para obtener el resultado antes de impuestos.

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	182.736,08	
681	Amortización del inmovilizado material		8.632,50
660	Gastos financieros por actualización de provisiones		256,72
662	Intereses de deudas		1.446,86
678	Gastos excepcionales		28.680
672	Pérdidas procedentes de las inversiones inmobiliarias		20.000
627	Publicidad, propaganda y relaciones públicas		6.000
631	Otros tributos		500
628	Suministros		2.020
640	Sueldos y salarios		90.000
642	Seguridad Social a cargo de la empresa		25.200

Código	Cuenta	Debe	Haber
705	Prestaciones de servicios	200.000	
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material	1.000	
129	Resultado del ejercicio		201.000

$$\text{Resultado del ejercicio} = 201.000 - 182.736,08 = 18.263,92$$

Liquidación Impuesto sobre Sociedades	
Beneficio antes de impuestos	18.263,92
+/- Ajustes	
Suministro año anterior	-120
Suministro año actual	140
Gastos actualización provisión	156,72
Provisión actuaciones medioambientales	18.000
Sanción	10.680
Base imponible previa	47.120,64
Base imponible negativa	-12.250
Base imponible	34.870,64
Tipo de gravamen	30%
Cuota íntegra	10.461,19
Deducciones y bonificaciones	
Cuota líquida	10.461,19
Retenciones y pagos a cuenta	
Cuota diferencial	10.461,19

• **Comentar diferencias**

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	10.461,19	
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		10.461,19

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	36	
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles ($120 \times 0,3$)		36

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles ($140 \times 0,3$)	42	
6301	Impuesto diferido		42

Código	¿No es permanente?	Debe	Haber
474	Activos por diferencias temporarias deducibles ($156,72 \times 0,3$)	47,02	
6301	Impuesto diferido		47,02

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles ($18.000 \times 0,3$)	5.400	
6301	Impuesto diferido		5.400

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	3.675	
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio ($12.250 \times 0,3$)		3.675

SOLUCIÓN SUPUESTO 2. ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO

I. Realizar ajustes de adaptación al nuevo PGC, contabilizar las operaciones y transacciones correspondientes al ejercicio 2X08.

Punto 1.

Código	Cuenta	Debe	Haber
–	Accionistas por desembolsos no exigidos		
–	Gastos de ampliación de capital		
.../...			

.../...			
–	Gastos de primer establecimiento		
21	Inmovilizado material		
–	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales		
3	Existencias		
57	Tesorería		
557	Dividendo activo a cuenta		
100	Capital social		
112	Reserva legal		
–	Reservas voluntaria		
–	Reserva por acciones propias		
–	Pérdidas y ganancias		
171	Deudas a largo plazo		
47	Hacienda Pública acreedor por impuestos		

Por la redenominación de la cuenta accionistas por desembolsos no exigidos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1030	Socios por desembolsos no exigidos	5.000	
–	Accionistas por desembolsos no exigidos		5.000

Por la cancelación de los gastos de constitución y de primer establecimiento, ya que o cumplen la definición de activo según el PGC de 2007, y teniendo en cuenta que la diferencia neta del efecto impositivo (se trata de gastos deducibles) se lleva a reservas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	8.400	
47-	Administraciones Públicas	3.600	10.000
–	Gastos de constitución		2.000
–	Gastos de primer establecimiento		

Por la eliminación de la cuenta Reserva por acciones propias que no está contemplada en el PGC de 2007 dado que las acciones propias están minorando el patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
–	Reserva por acciones propias	15.000	
113	Reservas voluntarias		15.000

Por la redenominación de la cuenta 129:

Código	Cuenta	Debe	Haber
–	Pérdidas y ganancias	18.000	
129	Resultado del ejercicio		18.000

Punto 2.

01-04-2X08

Por el reparto del resultado del año 20X7:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	18.000	
112	Reserva legal (1)		1.800
557	Dividendo activo a cuenta		6.000
526	Dividendo activo a pagar		6.000
113	Reservas voluntarias		4.200

NOTA 1: La dotación a la reserva legal está recogida en el artículo 214 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. «En todo caso, una cifra igual al 10 por 100 del beneficio del ejercicio se destinará a la reserva legal hasta que esta alcance, al menos, el 20 por 100 del capital social».

- 20% del capital social: $20\% \ 100.000 = 20.000$
- Reserva legal según balance: 10.000
- Dotación del ejercicio: $18.000 \times 10\% = 1.800$

15-04-2X08

Por el pago del dividendo

Código	Cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar	6.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		6.000

Punto 3.

Por la adquisición de acciones que son incluidas en la cartera de activos financieros disponibles para la venta, por lo que al cierre del ejercicio se han de valorar a valor razonable con cambios en el patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (10.000×4)	40.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		40.000

Punto 4.

Por la solicitud previa del dividiendo pasivo pendiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5580	Socios por desembolsos exigidos sobre acciones o participaciones ordinarias	2.500	
			.../...

.../...			
1030	Socios por desembolsos no exigidos		2.500

Por el desembolso de los accionistas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	2.500	
5580	Socios por desembolsos exigidos sobre acciones o participaciones ordinarias		2.500

Punto 5.

Por la entrega de un dividendo a cuenta de los resultados del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
557	Dividendo activo a cuenta	7.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		7.000

Punto 6.

Por la obtención de la subvención considerando un efecto impositivo del 30%:

Código	Cuenta	Debe	Haber
215	Otras instalaciones	8.000	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		8.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	2.400	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		2.400

Al cierre del ejercicio por la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9:

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	8.000	
8301	Impuesto diferido		2.400
130	Subvenciones oficiales de capital		5.600

Punto 7.

Al tratarse de activos financieros disponibles para la venta se valoran al cierre del ejercicio a valor razonable, reconociendo las diferencias en patrimonio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	10.000	
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta [10.000 × (5 – 4)]		10.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido (10.000 × 30%)	3.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		3.000

Al cierre del ejercicio, por la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9:

Código	Cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	10.000	
8301	Impuesto diferido		3.000
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		7.000

Punto 8.

No procede asiento contable, ya que el supuesto proporciona el dato del resultado del ejercicio que se tendrá en cuenta para realizar el estado de gastos e ingresos reconocidos.

II. Contabilización de las operaciones, transacciones y hechos posteriores correspondientes al ejercicio 2X09.

Punto 9.

10-01-2X09, por el cobro del dividendo pasivo, el cual previamente habrá sido solicitado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5580	Socios por desembolsos exigidos sobre acciones o participaciones ordinarias	2.500	
1030	Socios por desembolsos no exigidos		2.500

Por el desembolso de los accionistas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	2.500	
5580	Socios por desembolsos exigidos sobre acciones o participaciones ordinarias		2.500

Punto 10.

10-04-2X09

Por el reparto del resultado del año 2X08:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	20.000	
112	Reserva legal		2.000
557	Dividendo activo a cuenta		7.000
526	Dividendo activo a pagar		7.000
113	Reservas voluntarias		4.000

20-04-2X09

Por el pago del dividendo complementario:

Código	Cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar	7.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		7.000

Punto 11.

16-05-2X09

Antes de realizar la venta, las participaciones se ajustan a su valor razonable:

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	10.000	
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta [10.000 × (6 – 5)]		10.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido (10.000 × 30%)	3.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		3.000

Por la venta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (10.000 × 6)	60.000	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		60.000

Por la transferencia al grupo 7 del resultado producido:

Código	Cuenta	Debe	Haber
802	Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta	20.000	
7632	Beneficios de disponibles para la venta $[10.000 \times (6 - 4)]$		20.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles $(20.000 \times 30\%)$	6.000	
8301	Impuesto diferido		6.000

Al cierre del ejercicio, por la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9:

Código	Cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	10.000	
8301	Impuesto diferido	3.000	
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	7.000	
802	Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta		20.000

Punto 12.

31-12-2X09

Por la amortización correspondiente al sistema de climatización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material $(8.000 / 10)$	800	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		800

Por el traspaso a resultados de la subvención

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital $(8.000 / 10)$	800	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidas al resultado del ejercicio		800

Por el efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles $(800 \times 30\%)$	240	
8301	Impuesto diferido		240

Por la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	240	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	560	
1300	Subvenciones oficiales de capital		800

Punto 13.

No procede asiento contable.

III. Presentación del apartado A) del Estado de Cambios en el Patrimonio neto correspondiente a los ejercicios terminados el 31-12-2X08 y 2X09, más concretamente el ESTADO DE GASTOS E INGRESOS RECONOCIDOS CORRESPONDIENTE A LOS EJERCICIOS TERMINADOS EL 31-12-2X08 y 31-12-2X09.

ESTADO DE GASTOS E INGRESOS RECONOCIDOS	
A) Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias	20.000
Ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto	
I. Por valoración de activos financieros	10.000
1. Activos financieros disponibles para la venta	10.000
2. Otros ingresos /gastos	
II. Por coberturas de flujos de efectivo	
III. Subvenciones donaciones y legados	8.000
IV. Por pérdidas y ganancias actuariales y otros ajustes	
V. Efecto impositivo	-5.400
B) Total ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto (I+II+III+IV+V)	12.600
Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias	
VI. Por valoración de instrumentos financieros	0
1. Activos financieros disponibles para la venta	
2. Otros ingresos/gastos	
VII. Por coberturas de flujos de efectivo	
VIII. Subvenciones donaciones y legados	
IX. Efecto impositivo	
C) Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias (VI+VII+VIII+IX)	0
TOTAL GASTOS E INGRESOS RECONOCIDOS (A+B+C)	32.600

ESTADO DE GASTOS E INGRESOS RECONOCIDOS		
	2X09	2X08
A) Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias	40.000	20.000
Ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto		
I. Por valoración de activos financieros	10.000	10.000
1. Activos financieros disponibles para la venta	10.000	10.000
2. Otros ingresos/gastos		
II. Por coberturas de flujos de efectivo		
III. Subvenciones donaciones y legados		8.000
IV. Por pérdidas y ganancias actuariales y otros ajustes		
V. Efecto impositivo	-3.000	-5.400
B) Total ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto (I+II+III+IV+V)	7.000	12.600
Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias		
VI. Por valoración de instrumentos financieros	-20.000	0
1. Activos financieros disponibles para la venta	-20.000	
2. Otros ingresos/gastos		
VII. Por coberturas de flujos de efectivo		
VIII. Subvenciones donaciones y legados	-800	
IX. Efecto impositivo	6.240	
C) Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias (VI+VII+VIII)	-14.560	0
TOTAL GASTOS E INGRESOS RECONOCIDOS (A+B+C)	32.440	32.600

SOLUCIÓN SUPUESTO 3. IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

I. Contabilización del impuesto sobre beneficios en los ejercicios 2X10, 2X11 y 2X12.

1. En relación con el inmovilizado material-maquinaria adquirido el 01-01-2X10 surge una diferencia temporaria imponible en los años 2X10 y 2X11, no procede efectuar diferencia alguna en el año 2X12, produciéndose la reversión en los años 2X13, 2X14 y 2X15, como se pone de manifiesto en el cuadro que a continuación se presenta:

Años	Valor contable	Base fiscal	Diferencia temporaria imponible	Importe en cuota
2X10	50.000	30.000	-20.000	-6.000
2X11	40.000	10.000	-30.000 + 20.000 = -10.000	-3.000
.../...				

.../...				
2X12	30.000	0	$-30.000 + 30.000 = 0$	0
2X13	20.000	–	$-20.000 + 30.000 = + 10.000$	+ 3.000
2X14	10.000	–	$-10.000 + 20.000 = + 10.000$	+ 3.000
2X15	0	0	$0 + 10.000 = + 10.000$	+ 3.000

2. Por su parte, la suspensión de pagos de un cliente por importe de 30.000 € en el año 2X10, genera, en base al tratamiento fiscal expresado en el enunciado, una diferencia temporaria deducible en el año 2X10, cuya reversión se producirá en los años 2X11 y 2X12, como igualmente queda puesto de manifiesto en el siguiente cuadro.

Años	Valor contable	Base fiscal	Diferencia temporaria deducible	Importe en cuota
2X10	0	24.000	+ 24.000	+ 7.200
2X11	0	15.000	+ 15.000 – 24.000 = –9.000	–2.700
2X12	0	0	0 – 15.000 = –15.000	–4.500

3. Según se establece en el artículo 36 del TRLIS, las inversiones realizadas por la empresa por valor de 8.000 € le dan derecho a aplicar una deducción en cuota del 15%, es decir, de 1.200 € ($15\% \times 8.000$), importe que conjuntamente con otras deducciones (de las que la empresa «AGUA AMARGA» carece) no puede superar el 35% de la cuota íntegra.

El límite anterior se incrementa hasta el 50% de la cuota íntegra, si el importe de la deducción de 1.200 € es superior al 10% de la cuota íntegra.

AÑO 2X10

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades	
Resultado del ejercicio	100.000
+ / – Ajustes	
Diferencia temporaria imponible en origen	–20.000
Diferencia temporaria deducible en origen	+24.000
Base imponible	104.000
× tipo de gravamen	×30%
Cuota íntegra	31.200
– Deducciones y bonificaciones *	–1.200
Cuota líquida	30.000
– Retenciones y pagos a cuenta	–3.000
Cuota diferencial (a ingresar)	27.000

* Al ser el importe de la deducción, 1.200, inferior al 10% de la cuota íntegra, 3.120, el límite a aplicar será el 35% de la cuota íntegra, es decir, $35\% \times 31.200 = 10.920$

Y al ser $1.200 < 10.920$, la deducción a aplicar fiscalmente será de 1.200.

Por la contabilización de la cuota líquida y de las diferencias temporarias

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	30.000	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		3.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		27.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	6.000	
479	Pasivo por diferencia temporaria imponible ($30\% \times 20.000$)		6.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activo por diferencia temporaria deducible ($30\% \times 24.000$)	7.200	
6301	Impuesto diferido		7.200

La norma de registro y valoración 13.^a Impuestos sobre beneficios establece que «aquellas deducciones y otras ventajas fiscales en la cuota del impuesto que tengan una naturaleza económica asimilable a las subvenciones, se podrán imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias en varios ejercicios».

En este sentido, la deducción de 1.200 es asimilable económicamente a una subvención, pues se está «recibiendo» vía Impuesto sobre Sociedades el 15% de la inversión realizada, por lo que la mencionada deducción será imputada a la cuenta de pérdidas y ganancias, al igual que si de una subvención se tratara, a lo largo de la vida útil de las inversiones realizadas, en este caso, cinco años, que comienzan a partir del 01-01-20X11.

En la solución se va a optar por diferir la deducción obtenida, lo que se efectuará en los siguientes años y por los siguientes importes:

Años	Deducción a imputar
2X11	$1.200 / 15 \times 5 = 400$
2X12	$1.200 / 15 \times 4 = 320$
2X13	$1.200 / 15 \times 3 = 240$
2X14	$1.200 / 15 \times 2 = 160$
2X15	$1.200 / 15 \times 1 = 80$
Total	1.200

Por el diferimiento de la deducción, y la regularización de las cuentas de los grupos 6 y 7, 8 y 9:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	1.200	
835	Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones		1.200

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	30.000	
6300	Impuesto corriente		30.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
835	Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones	1.200	
1371	Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios		1.200

AÑO 2X11

4. El 01-01-2X11 se ha recibido en donación un inmovilizado de vida útil 8 años por 3.200 €.

Contablemente el importe de la donación se irá imputando a resultados a lo largo de la vida útil de los bienes recibidos, pero fiscalmente se imputará en su totalidad en el año 2X11.

El diferente tratamiento contable y fiscal de la donación va a generar una diferencia que será permanente positiva en el año 2X11 y permanente negativa en los restantes siete años de vida del inmovilizado. No se trata de una diferencia temporaria, como en un principio se podría pensar, por no incidir en la carga fiscal futura, condición que caracteriza toda diferencia temporaria como así se establece en su definición:

«Diferencias temporarias 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 invidencia en la carga fiscal futura.»

El importe de la donación recibida es de 3.200, de los cuales 400 ($3.200 / 8$) se habrán imputado al resultado del ejercicio 2X11, por lo que habrá que incrementar la base imponible del impuesto en 2.800 ($3.200 - 400$).

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades	
Resultado del ejercicio	100.000
+ / – Ajustes	
Diferencia permanente	+2.800
Diferencia temporaria imponible en origen	–10.000
Diferencia temporaria deducible en reversión	–9.000
Base imponible	83.800
× tipo de gravamen	×30%
Cuota íntegra	25.140
– Deducciones y bonificaciones	0
Cuota líquida	25.140
– Retenciones y pagos a cuenta	–3.000
Cuota diferencial (a ingresar)	22.140

Dentro de la base imponible hay dos tipos de resultados en donde se encuentran contabilizados; así, unos se encuentran registrados en el resultado del ejercicio y otros en el patrimonio.

En concreto, en el supuesto que nos ocupa 2.800 € se encuentran registrados en patrimonio, puesto que a lo largo del ejercicio, su contabilización habrá sido la siguiente:

01-01-2X11, por la recepción de la donación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
219	Otro inmovilizado material	3.200	
941	Ingresos de donaciones y legados de capital		3.200

31-12-2X11, por la imputación de la donación a resultados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
841	Transferencia de donaciones y legados de capital	400	
746	Donaciones de capital transferidas al resultado del ejercicio		400

941, Ingresos de donaciones y legados de capital 3.200

841, Transferencia de donaciones y legados de capital (400)

Ingresos y gastos directamente imputados al patrimonio neto 2.800

En consecuencia, el efecto impositivo de los dos componentes de la base imponible se contabilizará separadamente, registrándose en el resultado del ejercicio el efecto impositivo del componente de la base imponible contabilizado en la cuenta de pérdidas y ganancias, y en patrimonio el efecto impositivo del componente de patrimonio.

Concepto	Cuenta de pérdidas y ganancias	Ingresos y gastos directamente imputados al patrimonio neto
Resultado del ejercicio	100.000	2.800
+ / – Ajustes		
Diferencia temporaria imponible en origen	–10.000	
Diferencia temporaria deducible en reversión	–9.000	
Base imponible	81.000	2.800
× tipo de gravamen	×30%	×30%
Cuota íntegra	24.300	840
– Deducciones y bonificaciones	0	0
Cuota líquida	24.300	840

Las diferencias temporarias se han aplicado al resultado del ejercicio puesto que su contabilización se efectúa en la cuenta de pérdidas y ganancias y no en patrimonio.

Como se puede comprobar, la suma de las cuotas líquidas de ambos componentes constituye la cuota líquida obtenida en la liquidación del impuesto.

Código	Cuentas	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	24.300	
8300	Impuesto corriente	840	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		3.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		22.140

Llamar la atención sobre el hecho de que en el ejercicio actual se ha pagado el impuesto correspondiente a los 2.800 € que contablemente se imputarán como ingreso a la cuenta de pérdidas y ganancias en ejercicios siguientes, por lo que el gasto que representa el efecto impositivo satisfecho en el ejercicio actual habrá igualmente de ser imputado como gasto a la cuenta de pérdidas y ganancias en los mismos ejercicios siguientes, por correlación de gastos e ingresos.

Código	Cuentas	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	3.000	
479	Pasivo por diferencia temporaria imponible (30% × 10.000)		3.000

Código	Cuentas	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	2.700	
4740	Activo por diferencia temporaria deducible (30% × 9.000)		2.700

Código	Cuentas	Debe	Haber
837	Transferencia de deducciones y bonificaciones	400	
6301	Impuesto diferido		400

Por la regularización de las cuentas de los grupos 6 y 7:

Código	Cuentas	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	29.600	
6300	Impuesto corriente		24.300
6301	Impuesto diferido		5.300

Por la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9:

Código	Cuentas	Debe	Haber
1371	Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios	400	
837	Transferencia de deducciones y bonificaciones		400

Código	Cuentas	Debe	Haber
941	Ingresos de donaciones y legados de capital	3.200	
841	Transferencia de donaciones y legados de capital		400
.../...			

.../...			
8300	Impuesto corriente		840
131	Donaciones y legados de capital ($70\% \times 2.800$)		1.960

AÑO 2X12

Para determinar la base imponible del ejercicio, como ya ha quedado comentado, se ha de tener en cuenta que dentro de los ingresos del período se ha registrado un ingreso por donación de 400 que ya tributó en el ejercicio anterior; así, el asiento realizado habrá sido:

Código	Cuenta	Debe	Haber
841	Transferencia de donaciones y legados de capital	400	
746	Donaciones de capital transferidas al resultado del ejercicio		400

Recuérdese que en el ejercicio anterior se pagó el efecto impositivo de este ingreso pero no se contabilizó en la cuenta de pérdidas y ganancias por encontrarse registrado en patrimonio, por lo que en el ejercicio actual procederá contabilizarlo en el resultado del ejercicio, así como el efecto impositivo del gasto de patrimonio contabilizado en la cuenta 841. El asiento a efectuar es:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	120	
8301	Impuesto diferido ($30\% \times 400$)		120

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades	
Resultado del ejercicio	100.000
+ / – Ajustes	
Diferencia permanente	–400
Diferencia temporaria deducible en reversión	–15.000
Base imponible	84.600
× tipo de gravamen	×30%
Cuota íntegra	25.380
– Deducciones y bonificaciones	0
Cuota líquida	25.380
– Retenciones y pagos a cuenta	–3.000
Cuota diferencial (a ingresar)	22.380

Por la contabilización de la cuota líquida y la imputación a resultados:

Código	Cuentas	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	25.380	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		3.000
.../...			

.../...			
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		22.380

Código	Cuentas	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	4.500	
4740	Activo por diferencia temporaria deducible ($30\% \times 15.000$)		4.500

Código	Cuentas	Debe	Haber
837	Transferencia de deducciones y bonificaciones	320	
6301	Impuesto diferido		320

Por la regularización de las cuentas de los grupos 6 y 7:

Código	Cuentas	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	29.680	
6300	Impuesto corriente		25.380
6301	Impuesto diferido		4.300

Por la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9:

Código	Cuentas	Debe	Haber
1371	Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios	320	
837	Transferencia de deducciones y bonificaciones		320

Código	Cuentas	Debe	Haber
131	Donaciones y legados de capital	280	
8301	Impuesto diferido	120	
841	Transferencia de donaciones y legados de capital		400

II. Ajustes a realizar en el ejercicio 2X13 por variación del tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades, y la fecha en que se practicarían.

En primer lugar, comentar que al solicitar el enunciado los ajustes a realizar en el ejercicio 2X13, parece lógico suponer que el nuevo tipo de gravamen del 25% se ha aprobado en el mencionado ejercicio; ya que si se hubiera aprobado en el ejercicio 2X12 o al final del mismo hubiera estado aprobado y pendientes de publicación, los ajustes correspondientes a diferencias surgidas en ejercicios anteriores se habrían ajustado y las surgidas en el propio ejercicio se habrían contabilizado al nuevo tipo de gravamen.

En cuanto a la fecha en que se practicarían los ajustes sería aquella, como ya ha quedado comentado, en que se hubiera aprobado el nuevo tipo de gravamen, siendo suficiente el que estuviera aprobado y pendiente de publicación.

El único ajuste que procede efectuar es el de la diferencia temporaria imponible, pendientes aún de reversión.

A la donación no le afecta el cambio de tipo de gravamen puesto que el efecto impositivo de esta ya se liquidó, por lo que el asiento de imputación del gasto al resultado del ejercicio se seguirá realizando por el 30%.

Código	Cuentas	Debe	Haber
638	Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios	1.500	
479	Pasivo por diferencia temporaria imponible [(30% – 25%) × 30.000]		1.500

Recensiones Bibliográficas

Los procedimientos de aplicación de los tributos por los órganos de gestión

María BERTRÁN GIRÓN

Aranzadi, Navarra, 2008, 287 págs.

El libro del que damos cuenta proviene de la tesis doctoral que la autora, profesora de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada, defendió con éxito en dicha Universidad sobre la aflicción de los tributos por los órganos de gestión y ha sido convenientemente actualizada con las disposiciones del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria.

En el prólogo escrito por Ernesto ESEVERRI, catedrático de la misma materia y universidad, se reflexiona sobre el sentido de los procedimientos de gestión –en su esencia, las actuaciones administrativas que se reservan a los órganos de gestión en el discurrir de los procedimientos que les son propios quedan limitadas a meras actuaciones de control de las autoliquidaciones tributarias–, describiendo su comunicabilidad entre sí y con el procedimiento de inspección, lo que conlleva indudables consecuencias de retardo en el lapso temporal inicialmente asignado.

La estructura de la obra es sencilla y tras unas breves páginas de presentación, siguen cuatro capítulos más, dedicados a los principios inspiradores de la actividad de los órganos de gestión, disposiciones comunes a los procedimientos, el tratamiento de los procedimientos de gestión regulados por la Ley General Tributaria (LGT) y otros procedimientos realizados por los órganos de gestión. Al final se reflejan varias conclusiones y la habitual reseña bibliográfica.

Pese a que la gestión fuese una cuestión absolutamente necesitada de reforma y la autora valore positivamente la determinación legal de los procedimientos que son de aplicación de los tributos, también se advierte del contenido ciertamente reglamentista que posee la regulación de la LGT.

El capítulo segundo se hace eco de la denuncia doctrinal efectuada sobre el contenido y denominación del Capítulo I del Título III de la LGT, puesto que más que unos principios generales, lo que allí aparece es una variopinta y heterogénea serie de normas comunes. Para BERTRÁN GIRÓN ello es particularmente criticable por tratarse de una ley con pretendida finalidad didáctica que no debería inducir a la confusión y emplear la terminología con rigor jurídico. Para paliar ese defecto, la autora acude a la Constitución y a la Ley 30/1992 aparte, claro está, de la propia LGT y llega al enunciado y señalamiento sintético del contenido de los siguientes principios que han de informar la actuación de los órganos de gestión: proporcionalidad, eficacia, limitación de costes indirectos, respeto a los derechos y garantías de los contribuyentes, imparcialidad, separación procedimental en la aplicación de los tributos, autoorganización, competencia, seguridad jurídica, interdicción de la arbitrariedad, contradicción, coordinación, impulso de oficio y celeridad.

Después se pasan a comentar las disposiciones comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios comprendidas en los artículos 97 y siguientes de la LGT, planteando el carácter especial de los procedimientos tributarios en una breve referencia a la disposición adicional quinta de la Ley 30/1992 que va acompañada de la indicación de la jurisprudencia recaída del Tribunal Supremo. Del examen efectuado se señala que, en ocasiones, la LGT recoge lo mismo que la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, con la única diferencia de añadir «tributario» al texto, otras veces ni siquiera se recoge dicho término o no se recogen ciertos aspectos y fuerza acudir a esta última ley. El resultado: «una ley farragosa en algunos puntos y que a pesar de dar la impresión de regularlo todo, sin embargo, en ocasiones, debemos acudir a la normativa supletoria. El legislador debiera haber adoptado un único criterio ya que este tipo de regulaciones lo único que conllevan es complicación y confusión menoscabando la seguridad jurídica y los derechos de los obligados tributarios».

Luego se exponen las características esenciales y el régimen jurídico de los distintos tipos de documentos e instrumentos jurídicos (comunicaciones, diligencias e informes) donde se plasmarán las actuaciones realizadas por los órganos de gestión y se produce una especial atención a las liquidaciones tributarias. Ello va seguido del tratamiento de documentos específicos de los procedimientos de gestión como son las solicitudes, declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos que regulan los artículos 118 a 122 de la LGT (este último, refiriéndose al carácter complementario o sustitutivo de la citada documentación).

Igualmente, se procede con el estudio de las fases (iniciación, desarrollo y terminación) de los procedimientos de gestión, el régimen del silencio administrativo y la caducidad. El tratamiento de cualquiera de dichos aspectos podría constituir el objeto de atención de una o varias monografías, de la misma manera que sucede con las formas de notificación que también se analizan en el libro con antelación al comentario de cada uno de los procedimientos de gestión.

Estos últimos aparecen expuestos en el capítulo cuarto siguiendo una metodología similar que plantea el concepto, características y régimen jurídico de cada procedimiento, destacando en ciertos casos determinadas especialidades y precediendo al estudio en particular unas observaciones clasificatorias –la autora distingue los procedimientos atendiendo a su naturaleza, objeto y según la sistematización que opera el Reglamento de gestión e inspección– y otras sobre su posible interrelación o concatenación de procedimientos.

El estudio sigue ya con cada procedimiento de gestión enunciado por el artículo 123.1 de la LGT: 1.º procedimientos de devolución derivada de la normativa de cada tributo (dependientes, en su iniciación, de autoliquidaciones, solicitudes o comunicaciones de datos); 2.º procedimiento iniciado mediante declaración; 3.º procedimiento de verificación de datos; 4.º procedimiento de comprobación limitada, y 5.º procedimiento de comprobación de valores.

Con relación al primero de los mencionados, la profesora BERTRÁN GIRÓN sugiere la conveniencia de que la LGT se hubiera limitado a recoger su existencia y, si acaso, un concepto, pero dejando la regulación a la normativa de cada tributo, dado que la misma ya existía y porque las constantes remisiones en que incurre la LGT permiten dudar de la búsqueda de la generalidad en

la especialidad precedente. Por lo demás, el estudio del procedimiento de devolución se realiza confrontándolo con otros con los que se relaciona directamente y que mantienen una cierta afinidad con aquél. Se trata de los procedimientos de devolución de ingresos indebidos, de rectificación de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes de devolución y el procedimiento de ejecución de devoluciones.

En cuanto al procedimiento iniciado mediante declaración, se destaca lo parca y escueta que resulta la normativa, algo que puede estar motivado por tratarse de un procedimiento «clásico» de aplicación residual y específica regulación en los tributos donde subsiste. No obstante, se juzga positivamente el régimen jurídico establecido de este procedimiento que, en determinados casos, llevará implícito otros de verificación, comprobación de valor e incluso de comprobación limitada.

El procedimiento de verificación de datos demuestra la evolución de las técnicas de control apoyadas en la tecnología informática para poder adquirir un carácter extensivo y automático. La inclusión en la LGT se valora favorablemente, aun cuando no resulta sencillo deslindar las actuaciones de cotejo de datos y de comprobación limitada y se critica la deficiencia de la regulación en cuanto a los efectos atribuidos a las distintas formas de terminación del procedimiento que, a juicio de la autora, provoca inseguridad jurídica para los administrados por su carencia de efecto preclusivo, dado que no impedirá la posterior comprobación del objeto de la verificación de datos efectuada (art. 133.2 LGT).

Sin que en modo alguno peque de superficial el tratamiento de los anteriores, mayor extensión se dedica al examen de los procedimientos de comprobación limitada y de comprobación de valores. La regulación del primero es continuista de la comprobación abreviada que aparecía en la anterior LGT, aunque afianzándose y ampliándose las competencias de los órganos de gestión. El procedimiento queda así a medio camino de una comprobación formal y una *inspección* plena. La autora propone conceptualarlo como «procedimiento iniciado de oficio a través del cual la Administración Tributaria realiza actuaciones de comprobación e investigación para regularizar los datos aportados o dejados de aportar por el contribuyente y aquellos que la misma ha obtenido por captación o suministro, sin que sea absolutamente necesario la existencia de una discrepancia». Luego se destacan sus notas caracterizadoras, deteniéndose en los medios o actuaciones «limitados» que pueden verificarse en el seno de este procedimiento, que no puede llegar a requerir información sobre movimientos financieros, ni conllevar el desarrollo, como regla general, de actuaciones fuera de las oficinas de la propia Administración. En relación con las comprobaciones censales y las relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación sí cabe la salida de las oficinas públicas y la atribución de funciones inspectoras a los órganos de gestión (arts. 136.4 LGT y 172 RGIT).

En el libro se critica la posibilidad de que los órganos de la Inspección de los tributos lleven a cabo estas actuaciones de comprobación limitada, por cuanto que sería conveniente distinguir mejor las competencias de unos y otros órganos. Tras el examen del régimen jurídico de procedimiento se plantea la necesidad de abandonar teorías que distinguen comprobación e investigación para atribuir competencias gestoras o inspectoras. Para la autora, «entre la doctrina, la jurisprudencia y el legislador nos hemos empeñado en distinguir de manera clara y nítida a los órganos de gestión e inspección. Sin embargo, la realidad práctica cada vez los une e identifica más y ello provoca el

choque entre los intentos de la doctrina en distinguir funciones de unos y otros órganos y la práctica diaria de la Administración».

La larga tradición del procedimiento de comprobación de valores promueve que se acuda a los antecedentes legales y después se fije su concepto y naturaleza –más propia de un trámite que de un procedimiento– y se analice su régimen jurídico. El estudio de la tasación pericial contradictoria completa esta parte del trabajo, donde se destaca la falta de aplicación directa de la comprobación de valores, puesto que precisa de ser habilitado por la normativa de cada tributo (art. 57.3 LGT) y condicionado a que el obligado no haya utilizado valoraciones publicadas por la propia Administración.

En el último capítulo se plantea la posible competencia de los órganos de gestión en otros procedimientos *especiales* –no la tienen en cuanto a la estimación indirecta de bases, ni para declarar el conflicto en la aplicación de la norma, pero sí en orden a la declaración de responsabilidad solidaria– y se hace una breve alusión al procedimiento sancionador que también pueden llevar a cabo, comentando seguidamente procedimientos que aparecen en el Reglamento aprovechando la remisión efectuada por el artículo 123.2 de la LGT, como son: el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes de devolución; el de reconocimiento de beneficios fiscales; de cuenta corriente tributaria y los de comprobación de obligaciones formales (NIF, censos, domicilio fiscal...).

Nos encontramos, en definitiva, ante una obra que representa una magnífica atalaya desde la que contemplar un amplio y complejo panorama cuyo tratamiento se efectúa bajo la perspectiva del desarrollo reglamentario de la LGT y con la posible aplicación supletoria de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Miguel Ángel Martínez Lago