

# CRONICA TRIBUTARIA

*Boletín de Actualidad 2/2014*



I N S T I T U T O D E E S T U D I O S F I S C A L E S

## SUMARIO

**Alías Cantón, Manuel:** La extraña figura del no devengo en el Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana

**Cordón Ezquerro, Teodoro:** Lucha y plan de actuaciones contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (OCDE)

**Muleiro Parada, Luis Manuel:** La exención en el IVA de las prestaciones directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social realizadas por organismos de Derecho público u otras entidades a las que se reconozca su carácter social (STJUE de 15 de noviembre de 2012)

**Piña Garrido, Lilo:** La devolución del “céntimo sanitario”

**Suárez Mosquera, Carlos:** Inmovilizado material e inversiones inmobiliarias. (Nueva Resolución ICAC de 1/3/2013, BOE 8/3/2013)

NIPO: 634-14-002-0 ISSN: 210-2919



## LA EXTRAÑA FIGURA DEL NO DEVENGO EN EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA\*

**Manuel Alías Cantón**

Diputado de Hacienda de la Diputación de Almería  
Doctor en Derecho Tributario

*Resumen:* El presente trabajo pretende analizar, a través de la jurisprudencia y de la doctrina, la figura del no devengo en el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, abordando tanto el supuesto contemplado en el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, como los supuestos contemplados en otras normas.

*Palabras claves:* Exención, no sujeción, no devengo, IIVTNU.

*Abstract:* This study aims to analyze, through case law and doctrine, the figure of the no accrual in the tax on the increase in the value of land in urban nature, addressing both the case referred to in the revised text of the Act regulating the local Haciendas, and the cases referred to in other standards.

### SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. DIFERENCIA ENTRE LAS FIGURAS DE LA NO SUJECCIÓN Y LA EXENCIÓN. 3. LA FIGURA DEL NO DEVENGO EN EL IIVTNU. 4. NATURALEZA JURÍDICA DE LA FIGURA DEL NO DEVENGO EN EL IIVTNU. 5. CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA.

### 1. Introducción

A modo de introducción, podemos decir que Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (en adelante IIVTNU) es uno de los cinco impuestos municipales contemplados en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante TRLRHL). En el caso de los impuestos municipales, existen dos tipos: Los de exacción obligatoria, como son el IBI, IAE, e IVTM; y los de exacción voluntaria, como son el ICIO y el IIVTNU. A estos impuestos de exacción voluntaria hay que añadir el Impuesto sobre Gastos Suntuarios, por el concepto de cotos de caza y pesca, que se encuentra regulado en el RDL 781/1986, aunque tiene carácter marginal.

El origen de este impuesto, tradicionalmente llamado “Arbitrio de Plusvalía”, lo encontramos en el Real Decreto de 13 de marzo de 1919, habiendo sido objeto de diversas regulaciones a lo largo de su vigencia. Así el arbitrio encontró su definitiva consagración en el Estatuto Municipal de 8 de marzo de 1924. En 1945, la Ley de Bases de Régimen Local de 17 de junio reguló en su base 22 este gravamen, siendo el Decreto de 18 de diciembre de 1953 el que articule de manera provisional las bases para la

---

\* Este trabajo tiene su origen en la Tesis Doctoral “*Los beneficios fiscales en el ámbito del Derecho tributario local*”. Universidad de Almería.

reforma de las Haciendas Locales, que había sido aprobada por Ley de 3 de diciembre de 1953.

Tras diversas modificaciones, el antecedente inmediato del IIVTNU lo encontramos en el Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local, que recogía en sus artículos 350 a 361 el Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos (no incluía el término “de naturaleza urbana”).

La principal crítica frente la IIVTNU radica en la posible vulneración del principio de capacidad económica, al gravar una manifestación de la misma, que, de acuerdo con la regla de cálculo establecida, bien podría ser ficticia. El Tribunal Constitucional en sus Sentencias 27/1981, de 20 de julio de 1981 y 150/1990, de 4 de octubre de 1990, ha declarado que: *“capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra”*. Ello no significa, sin embargo, que la capacidad contributiva pueda erigirse en criterio exclusivo de justicia tributaria, en la única medida de la justicia de los tributos. Como ya indicó el Tribunal Constitucional en su Sentencias nº 27/1981, de 20 de julio de 1981 y nº 37/1987 de 26 de marzo de 1987.

Es un impuesto “directo” al gravar un índice directo de capacidad económica (titularidad de derechos sobre bienes inmuebles), además de no estar permitida la traslación jurídica de la cuota. No obstante hay que precisar que existen algunos casos existe la figura del “sujeto pasivo sustituto del contribuyente”.

Es un impuesto “real”: El objeto de gravamen es un presupuesto objetivo que no atiende al elemento subjetivo de la relación tributaria.

Es un impuesto “objetivo”: No se tienen en cuenta las circunstancias personales del sujeto pasivo a la hora de cuantificar la deuda tributaria.

Es un impuesto “proporcional”: El tipo de gravamen consiste en una alícuota fija que se mantiene constante aunque varíe la base imponible, aunque se establecen distintos tipos proporcionales atendiendo al tiempo que el inmueble transmitido ha permanecido en el patrimonio del transmitente.

Es un impuesto de “titularidad municipal” y de “exacción potestativa”: Constituye uno de los impuestos que potestativamente pueden exigir los Ayuntamientos. Los recursos que se obtengan de su aplicación se adscriben al municipio exactor y éste desempeña un papel relevante en su configuración, aunque dentro de los límites legales. Su exigencia queda supeditada a la voluntad de los Ayuntamientos, lo que hace inexcusable el correspondiente Acuerdo de imposición y la aprobación de la Ordenanza fiscal reguladora. Además la gestión íntegra se lleva a cabo por el municipio, sin perjuicio de las fórmulas generales de delegación y colaboración.

Es un impuesto “instantáneo”: Su devengo se produce con ocasión de la realización de un acto aislado que se agota en sí mismo.

Para finalizar este apartado, podemos decir que, este impuesto puede dar lugar a una doble imposición con impuestos estatales que gravan la renta, tales como el IRPF, IS, IRNR, o ISD, como consecuencia de la doble imposición interna de las plusvalías derivadas de las transmisiones de terrenos urbanos.

## 2. Diferencia entre las figuras de la no sujeción y la exención

Para poder analizar la extraña figura del no devengo, es necesario realizar con carácter previo, un breve recorrido por las figuras de la no sujeción y de la exención. Comenzaré, este apartado, diciendo que aunque la no sujeción y la exención (total) producen el mismo efecto, la liberación de pago de la deuda tributaria, su naturaleza jurídica es diferente.

La no sujeción supone que el sujeto pasivo no realiza el hecho imponible pues su conducta o actividad no se encuentra dentro de la categoría configurada como hecho imponible por la ley reguladora del impuesto, en tal sentido el art. 20.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) establece que: *“La Ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción”*.

Por el contrario, la exención implica la realización por el sujeto pasivo de un hecho imponible sujeto al tributo y que en condiciones normales generaría el nacimiento de la obligación tributaria, pero sobre el que legalmente se ha establecido una exención liberatoria para el deudor tributario, en tal sentido el art. 22 de la LGT establece que *“Son supuestos de exención aquellos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la Ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal”* (pago de la cuota tributaria).

Una vez que el hecho imponible ha sido regulado por la Ley de un determinado tributo su realización origina la obligación de tributar. Es este caso estamos ante un supuesto de sujeción, por el contrario, cuando no se realiza el hecho imponible no existirá obligación de tributar. Sin embargo, las Leyes reguladoras de un determinado tributo, siguiendo lo establecido en el art. 20.2 de la LGT, recogen supuestos de no sujeción.

El lugar idóneo para la regulación de los supuestos de no sujeción, al igual que los supuestos de exención, es inmediatamente a continuación del hecho imponible. En palabras de Lago Montero (2005)<sup>1</sup>, *“Se trata en ambos casos de complementar la definición del hecho imponible, de delimitar el marco de éste, especificando lo que queda dentro y fuera de él, los supuestos dudosos o fronterizos, y aquellos otros en los que, a pesar de realizarse el hecho imponible, no surge la obligación tributaria o se minora esta”*.

Haciendo nuestras las palabras de Sainz de Bujanda (1964)<sup>2</sup>, podemos decir que mientras la norma de exención tiene un mandato determinado y es absolutamente indispensable para que no surja el deber de contribuir, la norma que fija los supuestos de no sujeción no añade nada al ordenamiento y es jurídicamente innecesaria, por lo que su eficacia vendría a ser, por tanto, meramente didáctica y aclaratoria, respondiendo únicamente al deseo del legislador de perfilar más nítidamente el presupuesto del tributo a través de su delimitación negativa con ciertos supuestos que podrían plantear dudas sobre su inclusión o no en el hecho gravado.

En puridad, en cuanto que la norma de no sujeción no incorpora mandato alguno ni tiene consecuencias jurídicas, según Lozano Serrano (1989)<sup>3</sup>, *“no sería ni siquiera una*

---

<sup>1</sup> Lago Montero, J. M. (2005): “Comentario a la Ley de tasas y precios públicos de la Comunidad de Castilla y León”, en AA.VV, Ed. Dykinson, Madrid, p. 102.

<sup>2</sup> Sáinz de Bujanda, F. (1964): “Teoría jurídica de la exención tributaria”, en *XI Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid, pp. 408-409.

<sup>3</sup> Lozano Serrano, C. (1989): *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Ed. Tecnos, Madrid, p. 23.

*auténtica norma de derecho*". Por el contrario, La Rosa<sup>4</sup>, alega que nunca puede ser irrelevante la norma de no sujeción, ya que o bien tiene consecuencias jurídicas o bien es derivada de la que fija el hecho imponible, no siento por tanto autónoma.

En la misma línea, que Sainz de Bujanda, expone Cazorla Prieto (2009)<sup>5</sup>, que las normas de no sujeción se producen "*básicamente, por razones didácticas, aclaratorias, informativas y hasta sistematizadoras*". Por su parte Palacios Márquez (1994)<sup>6</sup> es de la opinión que "*las normas de no sujeción*"...*coadyuvan en el entendimiento de la normativa tributaria*...". También señala que los supuestos de no sujeción son "*preceptos didácticos*"; y citando a Pont Clemente indica lo siguiente: "*A pesar de lo afirmado por el catedrático de la Universidad de Barcelona, hay quienes pudieran sostener que la consagración de supuestos de no sujeción es más el producto de una veleidad de carácter intelectual que una necesidad de técnica legislativa, argumentándose para ello, de manera simplista y desconociendo el significado y naturaleza propia de los conceptos referidos, que todo aquello que no pueda ser encuadrado en la previsión legislativa del presupuesto de hecho que configura el hecho imponible, no generará la obligación de pagar tributo. En este sentido, y tratando de buscar una posible justificación a tal posición, creemos conveniente traer a colación lo afirmado por Pérez de Ayala y González: Dando por supuesto que la sujeción al tributo sólo puede entenderse para el caso de que una persona determinada se encuentre en la hipótesis prevista en abstracto por el hecho imponible, es decir, realice en concreto el hecho imponible, no resulta difícil llegar a la conclusión de que la no sujeción es justamente la situación opuesta a la descrita, esto es, se produce un supuesto de no sujeción cuando la persona o hechos de referencia no aparecen contemplados por el hecho imponible en cuestión. Dicho más claramente todavía: así como el hecho imponible contempla todo el ámbito objetivo y subjetivo de lo sujeto, lo que queda por fuera del hecho imponible es el ámbito de lo no sujeto*".

El concepto de no Sujeción, en España, tiene su origen en el art. 29 de la LGT (1963) estableciendo a tal efecto que: "*La ley, en su caso, completará la determinación concreta del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción*". Posteriormente fue incorporado de maneras diversas y ciertamente difusas, a la regulación efectuada sobre distintos tributos, mediante la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964. Con posterioridad se incorporó de manera específica en el Impuesto General de Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados<sup>7</sup>.

El concepto de no sujeción que tiene gran similitud con el concepto de "no incidencia" no presenta grandes problemas ni desde la doctrina ni desde la jurisprudencia, en tanto que es admitido de manera pacífica que supone la no realización del hecho imponible.

---

<sup>4</sup> La Rosa, S. (1968): *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscale*. Ed. Giuffrè, Milán, p. 140.

<sup>5</sup> Cazorla Prieto, L. M. (2009): *Derecho Financiero y Tributario*. Ed. Aranzadi, Pamplona, p. 343.

<sup>6</sup> Palacios Márquez, L. (1994): "Los Sujetos Pasivos en el Impuesto al Consumo Suntuario y Ventas al Mayor. Las Exenciones y las no sujeciones", *Revista de Derecho Tributario*, n° 65, Caracas, pp. 15-18.

<sup>7</sup> Decreto 1018/1967, de 6 de abril, Texto Refundido de Impuesto General Sobre Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Art. 12.1: "Los actos y contratos no consignados expresamente en las Tarifas se consideran no sujetos al Impuesto regulado en esta Ley".



Como afirma Fernández Marín (2007)<sup>8</sup>, los supuestos de no sujeción se recogen en las disposiciones tributarias con una finalidad meramente interpretativa y aclaratoria del hecho imponible, a modo de una delimitación negativa del hecho imponible, de tal modo que si no existiera una previsión normativa expresa que hiciera referencia a estos supuestos, en ningún modo se vería alterado el alcance, ni el número de supuestos que se integran en la definición del hecho imponible. En términos similares se pronunció Martínez de Pisón (1999)<sup>9</sup>, en relación con la no realización del hecho imponible, al afirmar en tanto ha sido conceptualizado como la no realización del hecho imponible descrito en la norma tributaria, es decir, no nace situación jurídica alguna, pero que puede ser completada por normas o preceptos didácticos, que *“en aras de una delimitación didáctica más precisa del hecho imponible, se declara expresamente la no sujeción”*.

Menéndez Moreno (2010)<sup>10</sup>, citando a Cortes Domínguez, dice que existen diferencias observables desde el punto de vista de las características de las normas que regulan las exenciones y las que regulan los supuestos de no sujeción. En concreto estas diferencias consisten en que *“en las primeras hay dos normas de efectos contrapuestos –la que regula el hecho imponible y la que contrarresta sus efectos normales y establece la exención–, en tanto que las normas que regulan los supuestos de no sujeción son complementarias de las normas reguladoras del hecho imponible tal y como se explicita en el art. 20.2 de la LGT”*. Por otro lado, citando a Cors Meya, afirma que *“las exenciones afectan a la consecuencia o mandato de la norma tributaria, cuyos efectos normales se modifican; en tanto que los supuestos de no sujeción afectan al presupuesto de hecho de la norma tributaria, cuyo significado y alcance se clarifica mediante la mención de los supuestos de no sujeción”*.

Para Braña Pino (1981)<sup>11</sup> la diferencia entre ambos conceptos se resume de la siguiente manera *“la no sujeción (...) se caracteriza (...) por la inexistencia del presupuesto de hecho del tributo, definiéndolo de forma negativa e impidiendo la aplicación del tributo (...). Por el contrario, en la exención (...) han de concurrir dos normas, la primera de sujeción y la segunda de exención, por lo que ésta exige la sujeción previa al tributo”*.

Por otra parte, para Albiñana García-Quintana (1979)<sup>12</sup>, *“la «exención» implica el sometimiento al respectivo tributo a diferencia de la «no sujeción» que, como la propia expresión advierte, hace referencia a los actos, negocios, actividades, comportamientos, etcétera, situados a extramuros del objeto o materia de gravamen”*.

Ambos conceptos, la no sujeción y la exención, producen el mismo resultado: que no se pague el tributo, sin embargo, en esencia son concepto jurídicamente distintos.

---

<sup>8</sup> Fernández Marín, F. (2007): *Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, p 68.

<sup>9</sup> Arrieta Martínez de Pisón, J. (1999): *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*, Ed. Mc.Graw Hill/Interamericana de España, Madrid, p. 1.

<sup>10</sup> Menéndez Moreno, A. (2010): *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Ed. Lex Nova, Valladolid, pp 194-196.

<sup>11</sup> Braña Pino, F. J. (1981): “Los gastos fiscales: concepto y problemática”, *Hacienda Pública Española*, nº 72, Madrid, pp. 87-114.

<sup>12</sup> Albiñana García-Quintana, C. (1979): “El Presupuesto de Gastos Fiscales”, *Presupuesto y Gasto Público*, nº 1, Madrid, pp. 45-51.

En la exención, siempre hay realización del hecho imponible, pero la Ley del tributo exige en determinados casos que haya obligación tributaria de pagar (lo que no exige al contribuyente es de la obligación de declarar (obligación formal) la realización del hecho imponible exento, ante el órgano gestor correspondiente. La exención supone:

- La existencia de una norma impositiva en la que se define un hecho imponible, que normalmente da origen, al realizarse, al nacimiento de una obligación tributaria.
- Por otra parte, supone la existencia de una norma de exención que ordena que, en ciertos casos, la obligación tributaria no se produzca, a pesar de la realización del hecho imponible previsto en la norma de imposición.

En la no sujeción se entiende que no se ha realizado el hecho imponible, definido por la Ley propia de cada tributo, o que, aun cuando se ha realizado, la propia Ley que establece y regula el tributo previene la no sujeción, esto es, la no tributación en determinados supuestos en ella definidos y concretados.

Como consecuencia de la técnica legislativa utilizada en la regulación de los tributos, se pueden encontrar dos tipos distintos de no sujeción: La que podemos denominar “simple no sujeción”, como caso más sencillo de no incidencia, y que se da cuando no existe norma tributaria que contemple en su presupuesto la hipótesis no sujeta; y la que podemos denominar como “no sujeción expresa”, en la que existe una norma tributaria expresa que declara explícitamente la no sujeción al tributo.

En la práctica legislativa, la distinción entre los supuestos de no sujeción y los supuestos de exención radica en la posibilidad que tiene el legislador para que un supuesto de no sujeción en un determinado tributo pueda ser gravado en otros tributos diferente. Por ejemplo, nada impide que una operación no sujeta al IVA pueda ser gravada en el ITP y AJD en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. Por el contrario, una operación sujeta pero exenta en el IVA se declara no sujeta en el ITP y AJD si tienen el mismo fundamento impositivo.

De las diferencias entre sujeción, no sujeción y exención pueden extraerse las siguientes conclusiones:

- a) Un acto o negocio que esté sujeto y no exento en un determinado tributo no estará gravado por otro tributo que tenga igual fundamento impositivo, pues se produciría un supuesto de doble imposición.
- b) Un acto o negocio que esté sujeto y exento en un determinado tributo, en general, no estará gravado por otro tributo que tenga igual fundamento impositivo<sup>13</sup>.
- c) Un acto o negocio que esté no sujeto a un tributo puede estar sujeto a otro tributo diferente que un mismo fundamento impositivo y, en este último, puede estar a su vez exento o no<sup>14</sup>.

Otra diferencia entre los supuestos de no sujeción y los supuestos de exención consiste en que en los supuestos de no sujeción no se inicia relación jurídico-tributaria alguna,

---

<sup>13</sup> A excepción de la salvedad recogida en el Art. 4.4. de la Ley 37/1992 (LIVA) y el Art. 7.5. del RDL 1/1993 (TRLITPyAJD) como consecuencia de que cada tributo tiene su hecho imponible que lo diferencia de los demás por lo que no es posible que coincidan los hechos imponibles.

<sup>14</sup> Como ejemplo podemos comparar el contenido del Art. 7 de la Ley 37/1992 (LIVA) dedicado a las operaciones no sujetas al IVA, y el Art. 7.5. del RDL 1/1993 (TRLITP y AJD).



por lo que no surgen obligaciones tributarias materiales ni formales<sup>15</sup>. Por el contrario, en los supuestos de exención, nace la relación jurídico-tributaria, aunque no surge la obligación tributaria material de carácter principal<sup>16</sup> (pago de la cuota tributaria) pero pueden surgir otras obligaciones tributarias formales, salvo que la norma que regule dicho tributo igualmente establezca que la exención alcanza a dichas obligaciones formales. La diferencia, antes reseñada, es de gran importancia ya que en LGT de 1963 no se definía la relación jurídico-tributaria a diferencia de lo que ocurre en la LGT de 2003.

A partir de la entrada en vigor de la LGT de 2003, el obligado tributario como sujeto pasivo que realice el hecho imponible de un tributo que, posteriormente, quede exento, tiene el deber de cumplir la totalidad de las obligaciones formales contempladas en el art. 29 de la LGT, cuando le sean impuestas por la normativa tributaria o aduanera.

Los supuestos de no sujeción son de vital importancia en el ámbito del IIVTNU, por cuanto que los actos y contratos no sujetos al dicho impuesto, y por tanto ajenos a la acción de éste, generan una importante consecuencia en el impuesto, ya que no producen la interrupción del periodo de generación del incremento iniciado por un acto o contrato anterior que si estaba sujeto al impuesto.

Esta cuestión no es baladí, ya que mientras que un acto exento supone la sujeción al IIVTNU y, consecuentemente, el cierre del periodo de generación del incremento iniciado con la adquisición del bien, un acto no sujeto, al resultar ajeno al IIVTNU, no interrumpe el periodo de generación del incremento de valor iniciado con la adquisición del bien y, con el límite de 20 años, su incremento de valor cuando se transmita el bien será mayor. Como ejemplo de lo anterior podemos citar que en la redacción su redacción original, el art. 106.1.a) de la LHL de 1988, consideraba como exentas las: *“Las aportaciones de bienes derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y las transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes”*.

Tras la modificación operada en la LHL de 1988, en virtud de la Ley 51/2002, este supuesto de exención, pasó a ser considerado como un supuesto de no sujeción, estando recogido en el art. 105.3 de la LHL de 1988. En la actualidad sigue considerándose como no sujetas, estando ubicada en el art. 104.3 del TRLRHL.

### 3. La figura del no devengo en el IIVTNU

Junto a los tres supuestos de No Sujeción, propiamente dichos, el art. 104 del TRLRHL contempla otro supuesto, algo *sui generis*, como es el supuesto de no devengo del Impuesto.

Podemos anticipar, que en realidad lo que se produce, en estos supuestos de no devengo del IIVTNU, es un diferimiento de la carga fiscal correspondiente al momento ulterior. Tal y como señala Poveda Blanco (2005)<sup>17</sup>, *“cuando más adelante los inmuebles se enajenen, habrá de considerarse como hito inicial, determinante del*

---

<sup>15</sup> Art. 17.2. LGT: *De la relación jurídico-tributaria pueden derivarse obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración, así como la imposición de sanciones tributarias en caso de su incumplimiento.*

<sup>16</sup> Art. 17.3. LGT: *Son obligaciones tributarias materiales las de carácter principal, las de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y las accesorias. Son obligaciones tributarias formales las definidas en el apartado 1 del artículo 29 de esta Ley.*

<sup>17</sup> Poveda Blanco, F. (2005): *Manual de Fiscalidad Local*, Ed. IEF, Madrid, p. 829.

*periodo de generación, la fecha de la adquisición primitiva del terreno, no la de la operación societaria que en todo caso, se entenderá que no ha interrumpido el computo temporal”.*

En virtud de la Disposición Final 16 de la Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de entidades de crédito, se añade el apartado 4 al art.104 del TRLRHL, modificado por la disposición final 8 de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias. Este nuevo apartado hace referencia al concepto de no devengo del impuesto con ocasión de las aportaciones o transmisiones realizadas a favor de la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria regulada en la disposición adicional séptima de la Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de entidades de crédito. Nos estamos refiriendo a las aportaciones o transmisiones efectuadas a favor de la SAREB (también denominada Banco Malo) por el Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria (FROB) y a las aportaciones o transmisiones efectuadas por la SAREB en favor de entidades participadas directa o indirectamente por dicha Sociedad en al menos el 50 por ciento del capital.

La redacción actual del art. 104.4 del TRLRHL, señala que:

“No se devengará el impuesto con ocasión de las aportaciones o transmisiones de bienes inmuebles efectuadas a la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, S.A. regulada en la disposición adicional séptima de la Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de entidades de crédito, que se le hayan transferido, de acuerdo con lo establecido en el artículo 48 del Real Decreto 1559/2012, de 15 de noviembre, por el que se establece el régimen jurídico de las sociedades de gestión de activos. No se producirá el devengo del impuesto con ocasión de las aportaciones o transmisiones realizadas por la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, S.A., a entidades participadas directa o indirectamente por dicha Sociedad en al menos el 50 por ciento del capital, fondos propios, resultados o derechos de voto de la entidad participada en el momento inmediatamente anterior a la transmisión, o como consecuencia de la misma. No se devengará el impuesto con ocasión de las aportaciones o transmisiones realizadas por la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, S.A., o por las entidades constituidas por esta para cumplir con su objeto social, a los fondos de activos bancarios, a que se refiere la disposición adicional décima de la Ley 9/2012, de 14 de noviembre. No se devengará el impuesto por las aportaciones o transmisiones que se produzcan entre los citados Fondos durante el período de tiempo de mantenimiento de la exposición del Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria a los Fondos, previsto en el apartado 10 de dicha disposición adicional décima. En la posterior transmisión de los inmuebles se entenderá que el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor de los terrenos no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada de las operaciones previstas en este apartado.”

La principal particularidad de este supuesto de no devengo, reside en el hecho de que, en la posterior transmisión de los inmuebles se entenderá que el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor de los terrenos no se ha interrumpido por causa de la transmisión efectuada a favor la SAREB, o por esta entidad en favor de entidades participadas directa o indirectamente por la misma en al menos el 50 por ciento del capital. Es decir, lo que se produce, en estos supuestos de no

devengo de la Plusvalía, es un diferimiento de la carga fiscal correspondiente al momento ulterior.

Junto al anterior supuesto de no devengo, existen otros supuestos de la misma figura, que no se encuentran regulados en normas distintas al TRLRHL. Entre estos supuestos, podemos citar los siguientes:

- a) *Supuestos de fusiones, escisiones y aportaciones de activos, canje de valores, cuando cumplan los requisitos del Capítulo VIII del Título VII del TRLIS*

La Disposición Adicional Segunda.<sup>3</sup> del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS), que a tal efecto establece lo siguiente:

“No se devengará el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en capítulo VIII del título VII de esta Ley, a excepción de las relativas a terrenos que se aporten al amparo de lo previsto en el artículo 94 de esta Ley cuando no se hallen integrados en una rama de actividad; En la posterior transmisión de los mencionados terrenos se entenderá que el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada de las operaciones previstas en el capítulo VIII del título VII”; No será de aplicación lo establecido en el artículo 9.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales”.

El párrafo primero de la D.A. Segunda hace referencia a la no sujeción (no devengo) de terrenos de naturaleza urbana que se transmitan con ocasión de fusiones, escisiones y aportaciones de activos, canje de valores, cuando la transmisión cumpla los requisitos exigidos por el Capítulo VIII del Título VII del TRLIS, a excepción de las relativas a terrenos que se aporten al amparo de lo previsto en el artículo 94 (aportaciones no dinerarias) del mencionado TRLIS cuando no se hallen integrados en una rama de actividad. El citado artículo 94, modificado por la Ley 25/2006, regula los requisitos que han de concurrir en las aportaciones no dinerarias para que les resulte aplicable el régimen previsto en el expresado capítulo VIII y, en lo tocante a las aportaciones de ramas de actividad.

Como primera aproximación a este supuesto de no sujeción (no devengo) del IIVTNU debemos decir, en relación con la “transmisión por causa de fusiones”, que el TSJ de Andalucía, en su Sentencia de 10 de marzo de 2003, establece lo siguiente: “*se considera improcedente la liquidación del IIVTNU en el supuesto de aportación de terrenos realizada por una entidad no residente a una entidad sucursal de ésta en el marco de una ampliación de capital, al no haber dos personas jurídicas que intervengan en la transmisión, alcanzando también el beneficio a la incorporación de una entidad como rama no dineraria de actividad a una entidad residente*”; en relación con las “aportaciones no dinerarias de ramas de actividad”, que el TSJ de Cataluña en su Sentencia de 10 de febrero de 2000, establece que: “*debe entenderse como rama de actividad el conjunto de elementos patrimoniales susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica es decir, un conjunto capaz de funcionar por sí mismo*”; y en relación con la necesidad de que los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas beneficiados deben llevar la contabilidad “de acuerdo con el Código de comercio”, que el TSJ de Cataluña en su Sentencias de 21 de junio de 2012 y de 29 de abril de 2013, establece que: “*no ha de interpretarse necesariamente como una remisión a todas las obligaciones contenidas*

*en ese cuerpo legal, sino que cabe interpretarlo como una remisión al deber general de llevanza de la contabilidad mercantil de acuerdo con el Código de comercio, esto es, la referida en el art. 25.1, sin comprender necesariamente la presentación para legalización del art. 27, pues esta se ciñe a otorgarles una presunción de legitimidad que es ajena a la finalidad fiscal que aquí nos ocupa”.*

Por su parte, la Sentencia del TSJ de Valencia de 28 de enero de 2002, estableció que: *“...se aplicará, entre otras, a las aportaciones a entidades de nueva creación de una rama de actividad, efectuada por personas físicas, siempre que lleven su contabilidad con arreglo al Código de Comercio”.* En este sentido, y en relación con las comunidades de bienes, se ha pronunciado la DGT en sus consultas nº de 30 de junio de 1996 y nº 0291-99, de 5 de marzo de 1999, en las que se dice: *“en la medida en que los comuneros aporten la totalidad de los elementos patrimoniales integrantes de la actividad de arrendamiento de inmuebles, que constituye una explotación económica, la referida aportación tendrá la consideración de rama de actividad a los efectos del régimen fiscal establecido en el Capítulo VIII del Título VII del TRLIS...”.*

El citado apartado 3 de la D.A. Segunda del TRLIS añade dos párrafos más. Uno absolutamente gratuito y otro absurdo y fuera de lugar.

El segundo párrafo, hace referencia a que el número de años no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada de las operaciones, antes reseñadas. Este párrafo es gratuito, por cuanto estamos ante un supuesto de no sujeción (en teoría) y evidentemente es un acto ajeno al hecho imponible.

El tercer párrafo, está fuera de lugar por cuanto hace referencia a las compensaciones económicas del Estado a las Entidades Locales por el establecimiento de beneficios en los tributos locales, pero, evidentemente, no a las compensaciones que se establezcan en los supuestos de no sujeción (no devengo), pues éstos, por definición, están al margen de la acción de dichos tributos. Además hace referencia a la Ley 39/1988, expresamente derogada por el RDL 2/2004. Recordemos que el art. 9.2 del TRLRHL establece que: *“Las Leyes por las que se establezcan beneficios fiscales en materia de tributos locales determinarán las fórmulas de compensación que procedan...”.*

El origen inmediato de este régimen, se halla en el título I de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, el cual a su vez constituye en parte la transposición al ordenamiento jurídico español de la Directiva 90/434/CEE, del Consejo, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones.

Este régimen especial tiene por finalidad procurar que este género de reestructuraciones empresariales se acometiese desde una perspectiva exclusivamente material (por “motivos económicos válidos”, en expresión gráfica del art. 11.1. a. de la Directiva 90/434/CEE, traída luego a nuestro ordenamiento con la reforma del art. 110 de la Ley 43/1995, efectuada por el art. 2.6 de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, actualmente art. 96.2 del TRLIS); evitando, por consiguiente, tanto que esas operaciones dejaran de realizarse por el coste fiscal que entrañasen, como que se llevaran a cabo con el único propósito de obtener una ventaja tributaria.

El régimen tributario establecido por la mencionada Ley 29/1991, según señala en su Exposición de Motivos, responde a un principio básico: la neutralidad. Dicho régimen especial no estimula la realización de las operaciones antedichas, pero tampoco las obstaculiza, porque su ejecución no origina carga tributaria alguna, ni otro beneficio fiscal que el consistente en el diferimiento de aquélla. La neutralidad se alcanza a través de dos técnicas tributarias: a) No integración en la base imponible de la entidad



transmitente de los incrementos y disminuciones patrimoniales correspondientes a los bienes transmitidos; b) La entidad adquirente debe valorar los elementos recibidos, a efectos fiscales, por el importe que tenían en la entidad transmitente con anterioridad a la transmisión, manteniéndose la fecha de adquisición originaria.

En realidad lo que se produce es un diferimiento de la carga fiscal correspondiente al momento ulterior en que, fuera de la operación de reestructuración, se proceda a una nueva transmisión de los activos, como única ventaja tributaria.

La DGT, en su Consulta Vinculante nº V0051-04 del 10 de junio de 2004, deja meridianamente claro la razón de ser del citado régimen especial, estableciendo al efecto que: *“Este precepto recoge de forma expresa la razón de ser del régimen especial de las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores que justifica que a las mismas les sea de aplicación dicho régimen en lugar del régimen general establecido para las mismas operaciones en el artículo 15 de la LIS. El fundamento del régimen especial reside en que la fiscalidad no debe ser un freno ni un estímulo en las tomas de decisiones de las empresas sobre operaciones de reorganización cuando la causa que impulsa su realización se sustenta en motivos económicos válidos, en cuyo caso la fiscalidad quiere tener un papel neutral en esas operaciones. Por el contrario, cuando la causa que motiva la realización de dichas operaciones es meramente fiscal, esto es, su finalidad es conseguir una ventaja fiscal al margen de cualquier razón económica diferente, no es de aplicación el régimen especial”*.

Asimismo la DGT, en su Consulta Vinculante nº V0250-06 del 18 de febrero de 2006, vuelve a dejar meridianamente claro la razón de ser del citado régimen especial, estableciendo al efecto que: *“Por el contrario, cuando la causa que impulsa la realización de dichas operaciones es meramente fiscal, esto es, su finalidad es conseguir una ventaja fiscal al margen de cualquier razón económica diferentes, no es de aplicación el régimen especial”*.

Para mayor abundamiento, la DGT, en su Consulta Vinculante nº V0070-08 del 14 de enero de 2008, reitera, una vez más, la razón de ser del citado régimen especial, estableciendo al efecto que: *“Este precepto recoge de forma expresa la razón de ser del régimen especial de las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro, que justifica que a las mismas les sea aplicable dicho régimen en lugar del régimen general establecido para esas mismas operaciones en el artículo 15 del TRLIS. El fundamento del régimen especial reside en que la fiscalidad no debe ser un freno ni un estímulo en las tomas de decisiones de las empresas sobre operaciones de reorganización cuando la causa que impulsa su realización se sustenta en motivos económicos válidos, en cuyo caso la fiscalidad quiere tener un papel neutral. Por el contrario, cuando la causa que impulsa la realización de dichas operaciones es meramente fiscal, esto es, su finalidad es conseguir una ventaja fiscal al margen de cualquier razón económica diferente, no es de aplicación el régimen especial”*.

Por su parte, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en su Sentencia de 17 de julio de 1997 ha considerado por su parte que: *“... para comprobar si la operación contemplada tiene como objetivo principal, o como uno de sus principales objetivos, el fraude o la evasión fiscal, las autoridades nacionales competentes deben proceder, en cada caso, a un examen global de dicha operación. Tal examen debe ser susceptible de control jurisdiccional. Conforme a la letra a) del apartado 1 del artículo 11 de la*

*Directiva, los Estados miembros pueden establecer que el hecho de que la operación contemplada no se haya efectuado por motivos válidos constituye una presunción de fraude o de evasión fiscal. A ellos les corresponde determinar los procedimientos internos necesarios para tal fin, respetando el principio de proporcionalidad (...) c) El concepto de motivo económico válido con arreglo al artículo 11 de la Directiva 90/434 debe interpretarse en el sentido de que es más amplio que la búsqueda de una ventaja puramente fiscal, como la compensación horizontal de pérdidas”.*

Por último, el Consell Tributari de Barcelona, en su Dictamen 116/3, relativo a la aplicación de la D.A. 8ª de la Ley 43/1995, LIS (hoy en día D.A. 2ª del TRLIS) en la Liquidación del IIVTNU, ante un caso similar al presente indica: “... *la conclusión transcurre en el mismo sentido anterior examinada desde el plano teleológico, puesto que no puede concederse que existan „motivos económicos válidos”, materiales y distintos de la obtención de una ventaja fiscal, cuando quienes efectúan la aportación de ese conjunto de inmuebles los han poseído durante más de diecisiete años en determinado régimen material y sólo dos meses antes de la operación de aportación han procedido a cumplimentar los requisitos formales sin realizar ninguna variación material que permitiera afirmar que en relación a los mismos se estaba llevando a cabo una actividad empresarial de „arrendamiento de viviendas” cuya organización iba a ser reestructurada”.*

El TRLIS establece que las operaciones de “aportaciones no dinerarias” se pueden acoger al régimen especial, previsto en dicha Ley, de dos formas distintas:

- Si son aportaciones no dinerarias de rama de actividad (art. 83.3 del TRLIS).
- En otros casos, es decir, aportaciones no dinerarias especiales (art. 94 del TRLIS).

Por tanto, para poder resolver adecuadamente la cuestión planteada es preciso averiguar:

- Por un lado, si las transmisiones resultan de una operación a la que resultaría aplicable el régimen especial del Capítulo VIII del Título VII del TRLIS (arts. 83 a 96); y
- Por otro lado, si los inmuebles que constituyen su objeto pueden ser considerarse integrados en una rama de actividad.

En consecuencia, el no devengo del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana está condicionado a que, en el supuesto en cuestión, concurren las circunstancias descritas en la disposición adicional segunda del TRLIS, y se aplique el régimen fiscal del capítulo VIII del título VII del mismo texto refundido, de conformidad con la Consulta nº V2662-10 de la DGT de fecha 13 de diciembre de 2010.

Por lo que respecta a la aplicación del régimen especial contemplado en el Capítulo VIII del Título VII del TRLIS, el art. 96.2, establece lo siguiente:

“No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal”.



Es necesario combinar la ausencia del primer requisito, es decir, no efectuar la operación por un motivo económico válido con la presencia del segundo de los requisitos, realizar la operación para conseguir una ventaja fiscal, para que no proceda la aplicación del régimen especial.

Dado que en el caso del IIVTNU, en el supuesto de ser de aplicación dicho régimen especial, sólo se produce un diferimiento en el pago del tributo, el incumplimiento de los requisitos para la aplicación de dicho régimen especial, no provocaría un fraude o evasión fiscal. Pero sí provocaría, en caso de incumplimiento de los requisitos de aplicación de dicho régimen especial, una ventaja fiscal, que está expresamente prohibida por Ley, cuando no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como reestructuración o racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación.

Cabe señalar que según la Sentencia del TSJ de Cataluña de 23 de junio de 1999, relativa al alcance de la facultades municipales, estableció que: *“La competencia de la corporación municipal se ciñe a determinar si el proceso de escisión descrito goza o no de exención en el impuesto local de plusvalía, pero no se extiende a calificar si la escisión, aceptada como tal en el Registro Mercantil, reúne los requisitos exigidos por las leyes mercantiles”*.

Para terminar, cabe decir que, según establece el último párrafo de la Disposición Adicional Segunda del TRLIS, *“No será de aplicación lo establecido en el artículo 9.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales”*. Hoy en día del TRLRHL, como ya dijimos al inicio, puesto que estaríamos en presencia de un supuesto de no sujeción (discutible), y no ante un supuesto de exención.

*b) Supuestos de creación de una sociedad anónima deportiva*

La Disposición Adicional Decimosexta, de la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992, establece en su apartado Tercero un régimen jurídico especial para la transformación de clubes deportivos en sociedades anónimas deportivas, indicando:

*“No se devengará el Impuesto sobre el incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana que se realicen como consecuencia de las operaciones relativas a los procesos de adscripción a una Sociedad Anónima Deportiva de nueva creación, siempre que se ajusten plenamente a las normas previstas en la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte, y Real Decreto 1084/1991, de 5 de julio, sobre Sociedades Anónimas Deportivas; En la posterior transmisión de los mencionados terrenos se entenderá que el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento del valor no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada del proceso de adscripción; No será de aplicación, en tales casos, lo dispuesto en el artículo 9, 2, de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales”*.

Por su parte Real Decreto 1084/1991, de 5 de julio, sobre Sociedades Anónimas Deportivas, fue derogado por Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio, sobre sociedades anónimas deportivas, excepto las disposiciones transitorias del Real Decreto originario, que permanecen en vigor.

En realidad lo que se produce es un diferimiento de la carga fiscal correspondiente al momento ulterior en que, la posterior transmisión de los mencionados terrenos se entenderá que el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el

incremento del valor no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada del proceso de adscripción, como única ventaja tributaria.

Por lo demás, se ordena que no sea de aplicación, en tales casos, la compensación a las Entidades locales que venía establecida en el artículo 9.2 de la LHL de 1988, hoy en día del TRLRHL.

*c) Supuestos con ocasión de las adjudicaciones en los supuestos de disolución y liquidación de sociedades transparentes*

La Disposición Transitoria Decimosexta del TRLIS, contempla un régimen fiscal especial para la disolución con liquidación de las sociedades transparentes en las que concurren determinadas circunstancias, que ya venía contemplado en la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de No Residentes. En el apartado 2.b), de la citada Disposición Transitoria Decimosexta, se establece que:

“No se devengará el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con ocasión de las adjudicaciones a los socios de inmuebles de naturaleza urbana. En la posterior transmisión de los mencionados inmuebles se entenderá que estos fueron adquiridos en la fecha en que lo fueron por la sociedad que se extinga”.

Este régimen se establece para aquellas sociedades transparentes que ante la desaparición del régimen de transparencia fiscal que se produjo a raíz de la Ley 46/2002, no deseen acogerse a los regímenes generales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades o al nuevo régimen de sociedades patrimoniales y opten por su disolución y liquidación.

Podrán acordar su disolución y liquidación, con aplicación del régimen fiscal previsto en esta disposición, las sociedades en las que concurren las siguientes circunstancias:

- Que hubieran tenido la consideración de sociedades transparentes, de acuerdo con el apartado 1 del artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, en el último período impositivo finalizado con anterioridad al 1 de enero de 2003, o que reúnan a esta fecha los requisitos para tener la citada consideración, y que, en ambos casos, la mantengan hasta la fecha en la que acuerden su disolución.
- Que durante el año 2003 adopten válidamente el acuerdo de disolución con liquidación y realicen con posterioridad al acuerdo, dentro de los seis meses posteriores a dicho plazo, todos los actos o negocios jurídicos necesarios, según la normativa mercantil, hasta la cancelación registral de la sociedad en liquidación.

Por su parte la Disposición Transitoria Decimocuarta del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, vigente hasta el 1 de enero de 2007, establecía lo siguiente: “*En lo que afecte a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas será de aplicación lo establecido en las disposiciones transitorias decimoquinta y decimosexta del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades*”. Tras la derogación del Real Decreto Legislativo 3/2004 por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pasó a ser la Disposición Transitoria Décima, con una redacción idéntica a la anterior.

Los presupuestos para la aplicación de éste régimen fiscal eran, por tanto, dos. El primero, de carácter substantivo, consistente en que las sociedades objeto de disolución con liquidación tuvieran la consideración de sociedades transparentes, y el segundo, de carácter formal, por el que se exigía que el acuerdo se adoptara en un determinado plazo.

Por lo que refiere al requisito substantivo, se plantea el problema de interpretación relativo a si la condición de sociedad transparente había debido ser declarada ante los organismos de Hacienda y aplicada en la tributación de la sociedad, o bien bastaba, a los efectos de la aplicación de dicho régimen fiscal, que la sociedad reuniera los requisitos establecidos en la Ley, aunque no los hubiera declarado anteriormente. En este sentido, el Consell Tributari de Barcelona<sup>18</sup>, en su Acuerdo 84/7, de 22 de octubre de 2007, señala que: “...de la redacción de la disposición transitoria segunda de la Ley 46/2002 no se deduce que la previa tributación por el sistema de transparencia fiscal fuera el requisito establecido para aplicar el citado régimen fiscal en el impuesto de que tratamos. Por el contrario, la reiterada disposición transitoria segunda se refiere a conceptos estrictamente substantivos, como son que la sociedad tenga la consideración de sociedad transparente, e incluso, al margen de cualquier otra exigencia de carácter tributario formal, que la sociedad reúna tal condición en 1 de enero de 2003”.

Por lo que refiere al requisito de que el acuerdo se adoptara en un determinado plazo, era obligatorio que durante el año 2003 adoptaran válidamente el acuerdo de disolución con liquidación y realizaran con posterioridad al acuerdo, dentro de los seis meses posteriores a dicho plazo, todos los actos o negocios jurídicos necesarios, según la normativa mercantil, hasta la cancelación registral de la sociedad en liquidación.

Por último cabe preguntarse si el incumplimiento de alguno de los requisitos, debe impedir el goce de este beneficio fiscal, por parte de la sociedad. En este sentido, el Consell Tributari de Barcelona, en su Acuerdo 84/7, de 22 de octubre de 2007, señala que: “si se entendiera que por el hecho de no haber indicado la sociedad su condición tributaria en forma adecuada, se le debía impedir el goce de un beneficio fiscal, se estaría creando implícitamente una sanción fiscal no sólo no prevista en la Ley, sino además inadecuada al sistema no formalista utilizado por la Ley para definir el supuesto de hecho justificante del beneficio, a que antes nos hemos referido”.

#### **4. Naturaleza jurídica de la figura del no devengo en el IIVTNU**

Según el art. 21.1 de la LGT, el devengo es “*el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal*” y que la obligación tributaria principal, según el art. 19 de la LGT, tiene por objeto “*el pago de la cuota tributaria*”. De tal manera, que si no se produce el devengo, no se produce el nacimiento de la obligación del pago de la cuota de un tributo. Con carácter básico el IIVTNU se devenga, tal y como señala el art. 109 del TRLRHL, cuando 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; y cuando se constituya o transmita cualquier derecho real de goce limitativo del dominio, en la fecha en que tenga lugar la constitución o transmisión.

---

<sup>18</sup> El Consell Tributari se rige por el Art. 47 de la Ley 1/2006, de 13 de marzo, por la que se aprueba el régimen especial del municipio de Barcelona; por su Reglamento orgánico, de 29 de junio de 2012 (*Boletín Oficial de la Provincia* de 17 de julio de 2012), y también por los artículos 110 y 192 a 194 de la vigente Ordenanza fiscal general del Ayuntamiento.

En definitiva, en los supuestos de no devengo contemplados para el IIVTNU, estamos en presencia de actos sujetos a dicho impuesto, pero que el legislador ha considerado conveniente diferir en el tiempo el nacimiento de la obligación del pago de la cuota tributaria. Dicho diferimiento en el nacimiento de la obligación de pago de la cuota del IIVTNU, podríamos incardinarla, no sin cierta controversia, en el art. 21.2 de la LGT, que nos indica lo siguiente: *“La ley propia de cada tributo podrá establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar, o de parte de la misma, en un momento distinto al del devengo del tributo”*. Si bien es cierto, que sólo un supuesto se encuentra establecido en la Ley del tributo (aportaciones o transmisiones efectuadas a favor de la SAREB por el FROB), mientras que el resto de supuestos se encuentran recogidos en normas distintas al TRLRHL.

La naturaleza jurídica de este supuesto de no devengo del IIVTNU, ha sido ampliamente debatido por la doctrina científica. Para Rubio de Urquía y Arnal Suría (1996)<sup>19</sup>, *“estamos en presencia de un supuesto de no sujeción”*, en el mismo sentido se pronuncia Cobo Olvera (1992)<sup>20</sup>. Para Orón Moratal (1993)<sup>21</sup>, *“a pesar de no haberse calificado como de no sujeción, tendría los efectos propios de ella, pues su realización no comporta la interrupción del periodo generador el incremento de valor”*.

Por el contrario Casana Merino (1994)<sup>22</sup>, rechaza que nos encontremos ante un supuesto de no sujeción, considerándolo como de exención de carácter provisional, ya que: *“la inclusión del supuesto entre los de no sujeción exigiría una configuración forzada del hecho imponible; supondría admitir que el artículo 105 de la LRHL ha quedado modificado por el artículo 15 de la Ley 29/1991, y que a pesar de existir transmisión e incremento de valor, no se realiza el supuesto de hecho porque estamos ante una operación de fusión, escisión o aportación de ramas de actividad”*.

Por su parte el Tribunal Supremo en su Sentencia de 30 de marzo de 1999, parece considerarla también como un supuesto de exención, cuando afirma que: *“La expresión «no se devengará» este Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos equivale obviamente a la utilizada desde el Estatuto Municipal de 1924 hasta el Texto Refundido de la Ley de régimen local de 1955, de «no se considerarán transmisiones de dominio», pues en ambos casos se aplaza el gravamen de la plusvalía producida por todo el período, a la transmisión posterior. Sin embargo el legislador pudo modificar el artículo 106, apartado 1, letra a) de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, pero lo cierto es que «leges data» no lo hizo”*. Igualmente parece que adoptó esta posición el TSJ de Cataluña en su Sentencia de 13 de enero de 1998, cuando afirmaba que: *“Pero el supuesto que se regula en el citado art. 15.1 es de exención del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, ya que se realiza el hecho imponible, pues existe transmisión e incremento de*

---

<sup>19</sup> Rubio de Urquía, J. I. y Arnal Suria, S. (1996): “Ley Reguladora de las Haciendas Locales”, tomo I, 2ª ed., en *El consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, Ed. Abella, Madrid, p. 624.

<sup>20</sup> Cobo Olvera, T. (1992): “Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: incidencia de la no sujeción y exención en la participación de la colectividad en las plusvalías”, en *Actualidad Tributaria*, núm. 26, semana 29 de junio-5 de julio de 1992, Madrid, p. 588.

<sup>21</sup> Orón Moratal, G. (1993): *Exenciones y no sujeción al nuevo impuesto municipal de plusvalías*, Ed. Tecnos, Madrid, p. 11.

<sup>22</sup> Casana Merino, F. (1994): *El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*. Ed. Marcial Pons, Madrid, pp. 84-85. En similares términos se expresa el autor en “La Ley 29/1991 y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, *Noticias CEE*. Ed. CISS, núm. 96/1993, Madrid, pp. 32-33.

valor, si bien, en consideración a que el incremento de valor es consecuencia de ciertas operaciones societarias, no se produce el devengo y no nace la obligación tributaria. No obstante, dado que la plusvalía no queda liberada definitivamente, sino que su gravamen se difiere a un momento posterior, cuando se produzca una nueva transmisión del terreno, la exención es de carácter provisional”.

Pese a los pronunciamientos jurisdiccionales antes reseñados, la Administración lo considera el no devengo como un supuesto de no sujeción. En este sentido, entre otras, las Consultas Vinculantes de la Subdirección General de Tributos Locales nº V1113-13, de 4 de abril de 2013 y de la Subdirección General de Impuestos sobre las Personas Jurídicas nº V0109-14, de 20 de enero de 2014, señalan lo siguiente: “En consecuencia, el no devengo y por tanto la no sujeción al IIVTNU...”.

En relación a la norma aplicable, es un criterio pacíficamente admitido que, si no se dice otra cosa, la norma aplicable es la vigente en el momento del devengo, en los tributos instantáneos, y la vigente al inicio del periodo impositivo, en los tributos periódicos. Siendo el IIVTNU un tributo de devengo instantáneo, la norma aplicable será la vigente en el momento que se considere efectivamente producido el devengo.

## **5. Conclusiones**

Como conclusión se puede decir que, en los supuestos de no devengo del IIVTNU, aunque se realiza una conducta o actividad que reviste todos los requisitos externos para poder ser considerada como generadora del hecho imponible, la voluntad del legislador es dejarla ajena a dicho hecho imponible.

El legislador establece que en la posterior transmisión de los inmuebles se entenderá que el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor de los terrenos no se ha interrumpido por causa de la transmisión calificada como un supuesto de no devengo.

Lo que se produce en estos supuestos de no devengo del IIVTNU, es un diferimiento de la carga fiscal correspondiente, al momento de la posterior transmisión de los inmuebles.

## **Bibliografía**

- Albiñana García-Quintana, C. (1979): "El Presupuesto de Gastos Fiscales", *Presupuesto y Gasto Público*, nº 1, Madrid.
- Arrieta Martínez de Pisón, J. (1999): *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*. Ed. Mc.Graw Hill/Interamericana de España.
- Braña Pino, F. J. (1981): “Los gastos fiscales: concepto y problemática”, *Hacienda Pública Española*, nº 72, Madrid.
- Casana Merino, F. (1993): “La Ley 29/1991 y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, *Noticias CEE*. Ed. CISS, núm. 96/1993, Madrid.
- Casana Merino, F. (1994): *El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*. Ed. Marcial Pons, Madrid.
- Cazorla Prieto, L. M. (2009): *Derecho Financiero y Tributario*. Ed. Aranzadi, Pamplona.
- Cobo Olvera, T. (1992): “Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: incidencia de la no sujeción y exención en la participación de la



colectividad en las plusvalías”, *Actualidad Tributaria*, núm. 26, semana 29 de junio-5 de julio de 1992, Madrid.

Fernández Marín, F. (2007): *Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia.

La Rosa, S. (1968): *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscale*. Ed. Giuffrè, Milán.

Lago Montero, J. M. (2005): “Comentario a la Ley de tasas y precios públicos de la Comunidad de Castilla y León”, en AA.VV, Ed. Dykinson, Madrid.

Lozano Serrano, C. (1989): *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Ed. Tecnos, Madrid.

Menéndez Moreno, A. (2010): *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Ed. Lex Nova, Valladolid.

Orón Moratal, G. (1993): *Exenciones y no sujeción al nuevo impuesto municipal de plusvalías*, Ed, Tecnos, Madrid.

Palacios Márquez, L. (1994): “Los Sujetos Pasivos en el Impuesto al Consumo Suntuario y Ventas al Mayor. Las Exenciones y las no sujeciones”, *Revista de Derecho Tributario*, nº 65, Caracas.

Poveda Blanco, F. (2005): *Manual de Fiscalidad Local*, colección Manuales de la Escuela de Hacienda Pública, Ed. IEF, Madrid.

Rubio de Urquia, J. I. y Arnal Suria, S. (1996) “Ley Reguladora de las Haciendas Locales”, tomo I, 2ª ed., en *El consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, Ed. Abella, Madrid.

Sáinz de Bujanda, F. (1964): “Teoría jurídica de la exención tributaria”, en *XI Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid.



**LUCHA Y PLAN DE ACTUACIONES CONTRA LA EROSIÓN  
DE LA BASE IMPONIBLE Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS  
(OCDE)\***

**Teodoro Cordón Ezquerro**  
Ministerio de Hacienda

**1. Introducción**

La erosión de la base imponible en un país y el traslado de beneficios a otro distinto de donde se ha generado la renta, constituyen un problema de tal magnitud que ya no solo afecta a los países exportadores de capitales sino, también, a los importadores. Las diferencias de tributación entre los países, en cuanto a tipos nominales y efectivos, los regímenes fiscales preferenciales, los paraísos fiscales y las estrategias fiscales competitivas de los Estados, están detrás de toda la estrategia de planificación fiscal internacional desarrollada ampliamente por las empresas multinacionales que tratan, lógicamente, de maximizar el beneficio del conjunto de sus operaciones minimizando la carga fiscal. En este escenario, enmarcado además dentro de la globalización económica y el proceso acelerado de internacionalización de las empresas, la OCDE constata que el ritmo de evolución de las estrategias de las empresas es mucho más rápido que la actuación de los Estados, pues las normas internas de tributación internacional y las normas internacionalmente acordadas se refieren todavía a un entorno económico caracterizado por un menor grado de integración económica transfronteriza que el real, en el que los agentes económicos son cada vez mayores, operan en más países, su número crece y los intangibles son el activo más importante, fenómeno que se ve acelerado por la evolución de las tecnologías de la información y la comunicación. Dicho de manera más directa, que la normativa tributaria nacional/internacional vigente no ha evolucionado al mismo ritmo que las prácticas empresariales a nivel mundial, en particular, en el ámbito de los bienes intangibles y en el desarrollo de la economía digital.

Ahora bien, en este escenario coexisten dos realidades: una, que las empresas tratan de minimizar la carga fiscal a nivel global y, otra, que los Estados ofrecen regímenes fiscales diferentes y competitivos entre sí. El resultado para la OCDE es la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios entre países, que dada su cuantía adquiere una dimensión política internacional que ha obligado a intervenir a la propia OCDE y al G20 ante la imposibilidad de encontrar soluciones de ámbito nacional o bilateral. Por ello, la OCDE ha publicado en 2013 dos documentos, uno, la “Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”, (BEPS) y, otro, “Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”.

**2. Magnitud del problema**

Para la OCDE, primer documento, a partir de la constatación de que existe una separación cada vez mayor entre el lugar en el que realmente se realiza la actividad empresarial y la inversión y el lugar en el que se declaran los beneficios a efectos de su tributación, entiende que se puede precisar cuál es la verdadera dimensión del problema.

Así, como el fenómeno de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios lo analiza exclusivamente en términos del Impuesto sobre sociedades, se podría pensar que a través de la evolución recaudatoria de dicho impuesto podríamos pensar que es fácil

---

\* OCDE (2013): “Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios” y OCDE (2013) “Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.”

detectar como se ve afectado el mismo por la incidencia de dicho fenómeno. Sin embargo, la realidad es otra, como pone de manifiesto en su análisis de la evolución del IS desde el año 1990 a 2011, en los países de la OCDE, pues aunque se han producido reducciones de tipos nominales, de 7,2 puntos porcentuales entre 2000 y 2011, descendiendo desde un 32,6 hasta un 25,4 por 100, viéndose afectados 31 países, también ha habido ampliación de las bases imponibles, por lo que su importancia relativa en términos del PIB nominal, para el total OCDE, ha pasado del 2,6 por 100 en 1990, al 3,4 por 100 en el año 2000, descendiendo al 2,9 por 100 en 2010, año de crisis. Parece evidente, que de este indicador no se puede deducir una relación directa y causal entre la evolución de la recaudación del IS en cada país y el nivel de erosión de la base imponible y traslado de beneficios que sufre. Además, el área OCDE en unos casos puede ser perjudicada y en otros beneficiada. El tema adquiere dimensiones mundiales como no puede ser de otra manera, ya que muchas jurisdicciones con regímenes fiscales privilegiados se encuentran fuera de la OCDE.

En el IS español, hay que destacar su comportamiento procíclico, siendo su cota más baja la de 1994, con el 1,6 por 100, para ascender en 2007, al 4,7 por 100 y volver a descender otra vez hasta el 1,8 por 100. En todo este periodo el tipo nominal del IS ha estado en la banda más alta (35 al 30 por 100), por lo que en las operaciones internacionales habría que determinar en qué medida se ha producido el fenómeno BEPS. Sin datos concretos a los que acudir, sí que se puede intuir que algo ha pasado pues la mayoría de las sentencias de nuestros tribunales ponen de manifiesto que los contribuyentes afectados tratan de pagar lo menos posible en España a favor de otras jurisdicciones más ventajosas. Ahora bien, tomando las previsiones presupuestarias para 2014, del IS se espera recaudar 22.300 millones, aproximadamente, pero con unos beneficios fiscales de 3.310 millones, cifra nada despreciable. En consecuencia, el tipo efectivo de gravamen puede ser muy distinto del nominal, en función de los beneficios fiscales a los que se haya acogido la empresa. Cada empresa y grupo multinacional que opera en España sabe cuál es su tipo nominal y efectivo y hace su análisis estratégico de inversión, localización y tributación. En este debate entre tipos nominales y efectivos hay que tener en cuenta qué magnitudes se utilizan para medir la carga fiscal efectiva en cada territorio en el que se opera, concepto contable o fiscal de rentas, ajustes, pérdidas, magnitudes exentas como los dividendos de fuente extranjera por aplicación del método de exención, en consecuencia hay un tema metodológico importante en el que cada país tiene sus características y peculiaridades.

En un ejercicio de transparencia loable, en 2013, dos empresas españolas, BBVA<sup>1</sup> e INDITEX, han hecho públicas su contribución fiscal global en 2012, de acuerdo con la metodología de PWC, referida a todos los países en los que operan y a lo que catalogan como “impuestos propios o de terceros”. En el caso del grupo BBVA, su contribución fiscal total ha ascendido a 9.408 millones de euros, habiendo satisfecho como impuestos propios (IS, Seguridad Social a cargo de la empresa, IVA y otros impuestos) 3.551 millones de euros y por cuenta de terceros (IVA, retenciones y otros impuestos) 5.856 millones de euros. La contribución de España dentro del grupo es la más importante, 3.009 millones de euros, de los que 1.342 millones son por impuestos propios y 1.667 millones por impuestos de terceros. El documento pone de manifiesto, además, que existe una gran diferencia en la estructura de los sistemas impositivos de los países. Otro tema a considerar sería la asignación del resultado que el grupo realiza en cada país, para poder entender en mayor medida, la contribución del IS en cada jurisdicción

<sup>1</sup> BBVA, [www.bbva.banca para todos.com](http://www.bbva.banca para todos.com), contribución fiscal global.

fiscal y la importancia relativa de variables como número de empleados y volumen de operaciones.

Ahora bien, de toda esta discusión lo que sí parece claro es que aquellos países que tengan tipos bajos con bases amplias, en la medida que sean estables y transparentes, pueden ganar en este juego competitivo o minimizar las pérdidas, véase como paradigma Irlanda. Como el IS va a ser objeto de reforma en España, un análisis en mayor profundidad sobre este tema, desde diferentes perspectivas se puede encontrar en Gascón<sup>2</sup>, Rubio<sup>3</sup> y Albi<sup>4</sup>.

Otro indicador que considera en su estudio la OCDE es la cuantía de la inversión extranjera directa, (IED), teniendo en cuenta los territorios o países formalmente de origen y de destino. Así, no deja de sorprender que en 2010 el segundo inversor en China sean las Islas Vírgenes, por delante de EEUU, o que el principal inversor en la India sean las Islas Mauricio. Barbados, Bermudas e islas Vírgenes recibieron más IED que Alemania. Holanda realizó en 2011, IED por importe de 4.002.000 millones de dólares de EEUU, pero el 80 por 100 se hizo a través de entidades de tenencia de valores.

La OCDE constata la existencia de modelos empresariales mundiales, que generan cadenas de valor mundial, caracterizadas por la fragmentación de la producción en diferentes países, que afecta tanto a emergentes como a economías desarrolladas. Así, gran parte del valor de un bien o servicio se crea fundamentalmente durante la fase previa a la producción del bien o servicio, cuando tienen lugar la concepción del producto, las actividades de I+D, o la producción de los componentes esenciales, o bien en la fase de comercialización y elección de la marca. Actividades estratégicamente situadas en las jurisdicciones fiscales correspondientes más ventajosas.

En este contexto, las empresas elaboran estrategias mundiales que las normativas nacionales y sus Administraciones tributarias no pueden seguir.

El documento hace referencia también a la existencia de una competitividad entre las empresas a nivel global, pero destaca que existe otra competitividad fiscal entre los Estados por atraer capitales. A su vez, en su anexo C expone varios ejemplos muy ilustrativos sobre diferentes estructuras de planificación fiscal internacional.

### **3. Plan de acción**

La OCDE en su segundo documento elabora un Plan de acción con fechas de finalización, a partir de los problemas detectados en el primer documento que comentamos.

Así, como síntesis de esos problemas, podemos destacar los siguientes:

- Las discordancias internacionales en la clasificación de las entidades y los instrumentos, en particular los mecanismos híbridos y el arbitraje;

---

<sup>2</sup> Gascón Catalán, Jesús (2013): *Diagnostico y propuestas para una reforma fiscal*, capítulo 10. Edita. Funcas. Civitas. Thomson Reuters.

<sup>3</sup> Rubio Guerrero, Juan José (2013): “Características de la fiscalidad empresarial en España: perspectivas reformadoras”, en la obra colectiva *Una reforma fiscal para el crecimiento y el empleo*, Edita FAES.

<sup>4</sup> Albi Ibañez, Emilio (2013): *Reforma fiscal*, capítulos 3 y 4. Edita Civitas. Thomson Reuters.

- El régimen fiscal de la financiación mediante endeudamiento entre partes vinculadas, de las operaciones de compañías de seguros cautivas y de otras operaciones financieras intragrupo;
- La aplicación de conceptos que figuran en los convenios fiscales a los beneficios derivados del suministro de bienes y servicios digitales;
- Los precios de transferencia, en particular respecto de la transmisión de riesgos y de bienes intangibles, la distribución artificial de la propiedad de los activos entre diferentes personas jurídicas dentro del mismo grupo, y la realización entre esas personas jurídicas de operaciones que serían muy infrecuentes entre partes independientes;
- La eficacia de las medidas de lucha contra la evasión fiscal, en particular los principios contables generalmente admitidos, los regímenes de compañías foráneas controladas (CFC), las normas relativas a la subcapitalización y las normas destinadas a evitar toda utilización abusiva de los convenios fiscales;
- La eficacia de las medidas de lucha contra la evasión fiscal, en particular los principios contables generalmente admitidos, los regímenes de compañías foráneas controladas (CFC), las normas relativas a la subcapitalización y las normas destinadas a evitar toda utilización abusiva de los convenios fiscales;
- La existencia de regímenes preferentes perjudiciales.

Junto a todos estos problemas más específicos destaca otro importante como es la expansión de la economía digital y de los intangibles, de carácter más horizontal, que afectan directamente a las soberanías fiscales nacionales, sus puntos de conexión y a la propia fiscalidad internacional de los países y de los CDI. Así, señala que si la aplicación de la soberanía fiscal nacional presenta importantes lagunas en el ámbito internacional y si los tratados bilaterales no consiguen paliar las mismas, se deriva de todo ello la necesidad de cambios fundamentales para diseñar nuevos estándares internacionales como forma de superar dichas limitaciones y evitar los efectos BPS con dobles exenciones y desimposiciones. En esta nueva estrategia y ante la naturaleza de los nuevos retos toda posibilidad de avance pasa por la colaboración entre las Administraciones, siendo necesario avanzar en el conocimiento del problema (acción 11), la colaboración mayor de las empresas (acciones 12 y 13), superar la situación actual de medidas bilaterales por instrumentos multilaterales (acción 15) y hacer realidad la solución a las controversias o conflictos bilaterales entre los países (acción 14).

Las acciones que propone son las siguientes:

*ACCIÓN 1: Abordar los retos de la economía digital para la imposición*

Identificar las principales dificultades que plantea la economía digital a la aplicación de las actuales normas impositivas internacionales y desarrollar opciones detalladas para abordar estas dificultades, con un enfoque holístico y considerando tanto la imposición directa como la indirecta. Los temas a examinar incluyen, aunque no se limitan a, la capacidad de una compañía de tener una presencia digital significativa en la economía de otro país sin estar sujeta a imposición debido a la falta de un “nexo” de acuerdo con las normas internacionales actuales, la atribución de valor creado a partir de la generación de datos comercializables de ubicación relevante mediante el uso de productos y servicios digitales, la caracterización de los ingresos procedentes de nuevos modelos comerciales, la aplicación de normas relativas a la fuente y el modo de

asegurar la recaudación efectiva del IVA/IIC u otros impuestos indirectos relativos al suministro transfronterizo de bienes y servicios digitales. Ese trabajo necesitará de un análisis exhaustivo de los distintos modelos comerciales de este sector. (Fecha límite: septiembre 2014)

*ACCIÓN 2: Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos*

Desarrollar disposiciones convencionales y recomendaciones para el diseño de normas internas que neutralicen el efecto (por ejemplo, la doble exención, la doble deducción o el diferimiento a largo plazo) de los mecanismos y de las entidades híbridas. Entre ellas pueden figurar: (I) cambios en el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE para asegurar que no se utilicen mecanismos y entidades híbridas (así como entidades con doble residencia) para obtener indebidamente ventajas de los tratados; (II) disposiciones en la legislación nacional que eviten la exención o la falta de reconocimiento de ingresos por pagos deducibles para el pagador; (III) disposiciones en la legislación nacional que nieguen la deducción por pagos que no se hayan de incluir en los ingresos del receptor (y que no esté sujeta a imposición por el efecto de disposiciones tipo compañías foráneas controladas (CFC) u otras normas similares); (IV) disposiciones en la legislación nacional que nieguen la deducción por un pago que también resulte deducible en otra jurisdicción; y (V) cuando sea necesario, orientaciones para la coordinación o normas para resolver los conflictos si hay más de un país que desea aplicar ese tipo de normas a una transacción o estructura. Se debe prestar una atención especial a la interacción entre los posibles cambios en una ley nacional y las disposiciones del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE. Este trabajo se coordinará con el trabajo sobre las limitaciones a la deducción de los gastos financieros, el trabajo sobre las normas de CFC y el trabajo sobre abuso de tratados mediante la búsqueda del convenio más favorable. (Fecha límite: septiembre 2014)

*ACCIÓN 3: Refuerzo de la normativa sobre CFC*

Desarrollar recomendaciones relativas al diseño de normas para las CFC. Este trabajo se coordinará con otros según sea necesario. (Fecha límite: septiembre 2015)

*ACCIÓN 4: Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros*

Desarrollar recomendaciones sobre las mejores prácticas en el diseño de normas para evitar la erosión de la base imponible a través de la utilización de deducciones por intereses, por ejemplo, mediante el uso de deuda entre entidades vinculadas y con terceros para lograr la deducción excesiva de intereses o para financiar la producción de ingresos exentos o diferidos y otros ingresos financieros que son económicamente equivalentes a los pagos de intereses. El trabajo evaluará la eficacia de los diferentes tipos de limitaciones. En conexión con la labor anterior y en su apoyo, se establecerán también orientaciones sobre precios de transferencia con respecto a la fijación de precios de las transacciones financieras vinculadas, incluyendo las garantías financieras y el rendimiento, los derivados (incluidos los derivados internos utilizados en las relaciones intra-bancarias), y seguros cautivos y otras clases de seguro. El trabajo se coordinará con el trabajo sobre híbridos y reglas CFC. (Fecha límite: septiembre-diciembre 2015)

*ACCIÓN 5: Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia*

Poner al día el trabajo sobre prácticas tributarias perniciosas con la mejora de la transparencia como prioridad, incluido el intercambio espontáneo obligatorio en las



resoluciones individuales relativas a regímenes preferenciales, y con la existencia de una actividad económica sustancial como requisito básico para aplicar cualquier régimen preferencial. Se adoptará un enfoque holístico para evaluar los regímenes fiscales preferenciales en el contexto de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Se trabajará con los países que no son miembros de la OCDE sobre la base del marco existente y se considerarán modificaciones o adiciones al marco existente. (Fecha límite: septiembre-diciembre 2015)

*ACCIÓN 6: Impedir la utilización abusiva de convenio*

Desarrollar disposiciones convencionales y recomendaciones relativas al diseño de normas internas que impidan la concesión de los beneficios del convenio en circunstancias inapropiadas. Se realizarán también trabajos para clarificar que los convenios fiscales no se destinan a ser empleados para generar la doble no imposición e identificar las consideraciones de política fiscal que, en general, los países deben tener en cuenta antes de decidirse a entrar en un convenio fiscal con otro país. El trabajo se coordinará con el trabajo sobre híbridos. (Fecha límite: septiembre- diciembre 2014)

*ACCIÓN 7: Impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP*

Desarrollar modificaciones en la definición de EP para impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP en relación a la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, incluso mediante la utilización de mecanismos de comisionista y exenciones de actividad específica. Al trabajar en estas cuestiones, se abordarán también las relacionadas con la atribución de beneficio. (Fecha límite: septiembre 2015)

*ACCIONES 8, 9, 10: Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor*

*Acción 8 – Intangibles*

Desarrollar reglas que impidan la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios por medio del movimiento de intangibles entre miembros de un grupo. Esto implicará: (I) la adopción de una definición de intangibles amplia y claramente delineada; (II) asegurar que los beneficios asociados a la transferencia y al uso de intangibles están debidamente asignados de conformidad con (en lugar de separados de) la creación de valor; (III) desarrollar normas de precios de transferencia o medidas especiales para las transferencias de intangibles de difícil valoración; y (IV) actualizar la regulación sobre los mecanismos de reparto de costes. (Fecha límite: septiembre 2014-2015)

*Acción 9 – Riesgos y capital*

Desarrollar reglas que impidan la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios por medio de la transferencia de riesgos entre, o la asignación excesiva de capital a, miembros del grupo. Ello implicará la adopción de normas sobre precios de transferencia o de medidas especiales que aseguren que una entidad no acumulará resultados inadecuados únicamente por haber asumido contractualmente riesgos o haber aportado capital. Las normas a desarrollar requerirán también la alineación de resultados con la creación de valor. Esta labor se coordinará con el trabajo sobre deducciones de gastos de interés y otros pagos financieros. (Fecha límite: septiembre 2015)

*Acción 10 – Otras transacciones de alto riesgo*

Desarrollar reglas que impidan la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios por medio de la participación en transacciones que no ocurrirían, o que



ocurrirían sólo muy raramente, entre terceros. Ello implicará la adopción de normas sobre precios de transferencia o medidas especiales para: (i) clarificar las circunstancias en las que se pueden recalificar las transacciones; (ii) clarificar la aplicación de los métodos de precios de transferencia, en particular, el de división de beneficios, en el contexto de las cadenas globales de valor; y (iii) proporcionar protección contra los tipos más comunes de erosión de la base mediante pagos tales como gastos de gestión y gastos correspondientes a la sede principal. (Fecha límite: septiembre 2015)

*ACCIÓN 11: Establecer metodologías para la recopilación y el análisis de datos sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y sobre las acciones para enfrentarse a ella*

Desarrollar recomendaciones relativas a indicadores de la magnitud e impacto económico de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y garantizar que se dispone de herramientas para supervisar y evaluar la eficacia y el impacto económico de las medidas adoptadas para enfrentarse a BEPS de forma permanente. Ello implicará el desarrollo de análisis económicos de la magnitud e impacto de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (incluidos los efectos inducidos entre países) y las medidas para hacerle frente. El trabajo implicará también la evaluación de una serie de fuentes de datos existentes, la identificación de los nuevos tipos de datos que se deban recopilar y el desarrollo de metodologías basadas tanto en datos agregados (por ejemplo, IED y balanza de pagos) como en datos a nivel micro (por ejemplo, de los estados financieros y de las declaraciones fiscales), teniendo en cuenta la necesidad de respetar la confidencialidad del contribuyente y los costes administrativos para las administraciones tributarias y para las empresas. (Fecha límite: septiembre 2015)

*ACCIÓN 12: Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva*

Desarrollar recomendaciones relativas al diseño de normas de declaración obligatoria para transacciones o estructuras agresivas o abusivas, teniendo en cuenta los costes administrativos para las administraciones tributarias y las empresas y aprovechando las experiencias del creciente número de países que cuentan con tales normas. El trabajo utilizará un diseño modular que permita la máxima coherencia, pero teniendo en cuenta las necesidades y los riesgos específicos de cada país. Uno de los centros de atención serán los regímenes fiscales internacionales, en los cuales el trabajo explorará el uso de una definición extensa de “beneficio fiscal” a fin de captar este tipo de transacciones. El trabajo se coordinará con el trabajo sobre cumplimiento cooperativo. También implicará diseñar y poner en marcha modelos mejorados de intercambio de información para las estructuras de planificación fiscal internacional entre administraciones tributarias. (Fecha límite: septiembre 2015)

*ACCIÓN 13: Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia*

Desarrollar normas relativas a la documentación sobre precios de transferencia para aumentar la transparencia hacia la administración tributaria, teniendo en cuenta los costes de cumplimiento para las empresas. Las normas a desarrollar incluirán el requisito de que las empresas multinacionales suministren a todos los gobiernos pertinentes la información necesaria sobre la asignación mundial de sus ingresos, la actividad económica y los impuestos pagados entre los países, aplicando un modelo común. (Fecha límite: septiembre 2014)

*ACCIÓN 14: Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias*

Desarrollar soluciones para luchar contra los obstáculos que impiden que los países resuelvan las controversias relacionadas con los convenios mediante los procedimientos amistosos, incluyendo la ausencia de disposiciones sobre arbitraje en la mayoría de convenios y el hecho de que el acceso a los procedimientos amistosos y el arbitraje pueda ser denegado en algunos casos. (Fecha límite: septiembre 2015)

*ACCIÓN 15: Desarrollar un instrumento multilateral*

Analizar las cuestiones de derecho internacional público y tributario en relación con el desarrollo de un instrumento multilateral que permita que las jurisdicciones que lo deseen implementen las medidas que se desarrollen en el curso de los trabajos de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y así enmienden los convenios fiscales bilaterales. Sobre la base de este análisis, las partes interesadas desarrollarán un instrumento multilateral diseñado para ofrecer un enfoque innovador a la fiscalidad internacional, que reflejen la naturaleza rápidamente evolutiva de la economía global y la necesidad de adaptarse rápidamente a esta evolución. (Fecha límite: septiembre 2014 y diciembre 2015)

**LA EXENCIÓN EN EL IVA DE LAS PRESTACIONES DIRECTAMENTE RELACIONADAS CON LA ASISTENCIA SOCIAL Y CON LA SEGURIDAD SOCIAL REALIZADAS POR ORGANISMOS DE DERECHO PÚBLICO U OTRAS ENTIDADES A LAS QUE SE RECONOZCA SU CARÁCTER SOCIAL (STJUE DE 15 DE NOVIEMBRE DE 2012)**

**Luis Miguel Muleiro Parada**

Profesor Contratado Doctor de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Vigo

**SUMARIO**

1. INTRODUCCIÓN. 2. LA EXENCIÓN EN EL IVA. 3. LA STJUE DE 15 DE NOVIEMBRE DE 2012. 3.1. Antecedentes. 3.2. La doctrina del TJUE. 4. CONCLUSIONES.

**1. Introducción**

El IVA se configura en nuestros sistemas tributarios actualmente como el impuesto estatal indirecto y armonizado más importante desde el punto de vista recaudatorio, cuyo objeto son los bienes o servicios objeto de tráfico empresarial haciendo tributar su consumo o el gasto realizado en ellos<sup>1</sup>. Las operaciones gravadas en el impuesto integrantes de su hecho imponible son: las entregas de bienes y prestaciones de servicios (operaciones interiores), las adquisiciones intracomunitarias de bienes y las importaciones.

En las operaciones exentas del impuesto el legislador regula supuestos en que no nace la obligación tributaria, de manera que no existe obligación de liquidar e ingresar la correspondiente cuota ni tampoco obligación de repercusión de la misma. Precisamente, las exenciones en el IVA, dentro de la habilitación comunitaria, presentan como nota característica que el sujeto pasivo no tiene obligación de repercusión aunque sí venga obligado a soportar el IVA repercutido por sus proveedores<sup>2</sup>. A excepción de las exenciones referidas a entregas de bienes que van a dar lugar a adquisiciones intracomunitarias o importaciones<sup>3</sup>, por su funcionamiento y tributación en destino, la generalidad de los supuestos de exención no permiten al sujeto pasivo deducir el IVA soportado en sus operaciones no sujetas a gravamen<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> Vid. Ferreiro Lapatza, J. J., Martín Fernández, J., Rodríguez Márquez, J. y Tovillas Morán, J. M.: *Curso de Derecho Tributario*, 4ª ed., Madrid, Marcial Pons, 2008, pág. 281.

<sup>2</sup> Nuestra doctrina científica ha resaltado que si en todo el Derecho tributario es necesario distinguir la institución de la exención de otras figuras afines, lo es más en el IVA dada la trascendencia que tiene a los efectos de la deducción de las cuotas soportadas. Así lo han manifestado Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C., Tejerizo López, J. M. y Casado Ollero, G. en: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 23ª ed., Madrid, Tecnos, 2012, pág. 693. Sobre el concepto y naturaleza de las exenciones en general, véase Herrera Molina, P. M.: *La exención tributaria*, Madrid, Colex, 1990, págs. 35-84.

<sup>3</sup> Son las conocidas como exenciones plenas donde el beneficiario de la exención es tanto el sujeto pasivo del impuesto, debido a que obtiene la correspondiente devolución el IVA soportado en sus adquisiciones, como el consumidor final o adquirente de los bienes que los recibe sin abonar el impuesto. Véase departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada: *El Impuesto sobre el Valor Añadido. Comentarios a sus normas reguladoras*, Granada, Comares, 2001, págs. 71 y 72.

<sup>4</sup> Vid. Ferreiro Lapatza, J. J., Martín Fernández, J., Rodríguez Márquez, J. y Tovillas Morán, J. M.: *Curso...*, ob. cit., pág. 298.

Entre las exenciones reguladas por el legislador tributario en el IVA que responden a motivos de interés público se encuentran las actividades de la Seguridad Social y determinadas prestaciones de servicios de asistencia social. El TJUE en su sentencia de 15 de noviembre de 2012 analiza, sobre la base de la normativa comunitaria, las facultades estatales para la regulación y el reconocimiento de la exención. Además, contempla cuáles son, pueden y deben ser los requisitos aplicables y no aplicables a las entidades que no sean de Derecho Público, argumentando sobre la base del principio de neutralidad fiscal a que responde desde su base el IVA. No ha sido la primera vez que el Alto Tribunal europeo se pronuncia con relación a esta normativa empleando similar argumentación jurídica. En este sentido, hay que destacar la anterior STJCE (Sala Tercera), de 26 de mayo de 2005, en el *Caso Kingscrest Associates Ltd y otros contra Commissioners of Customs and Excise*. Nos disponemos por tanto a conocer la jurisprudencia sentada por el Tribunal en esta materia, no sin antes examinar las facultades y opciones que tienen los legisladores estatales para la configuración de la exención en la legislación interna reguladora del IVA.

## 2. La exención en el IVA

El artículo 13 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, apartado 1, parte A), letra g) recogía esta exención entre las exenciones en favor de ciertas actividades de interés general, dentro de las exenciones en el interior del país, al regular como exentas: las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social, realizadas por Entidades de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social.

La propia normativa comunitaria, en su segundo apartado, letra b), indicaba que las prestaciones de servicios y las entregas de bienes están excluidas si se dan cualquiera de las dos siguientes circunstancias:

- 1ª) Si no fueran indispensables para la realización de las operaciones exentas;
- 2ª) Si estuvieran esencialmente destinadas a procurar al organismo unos ingresos suplementarios por la realización de operaciones efectuadas en competencia directa con las de las empresas comerciales sometidas al IVA.

Además, el mismo precepto, en su segundo apartado, letra a) reconocía a los Estados miembros la facultad de subordinar la concesión a organismos que no fuesen de Derecho público, al cumplimiento de una o de varias de las condiciones siguientes:

- los organismos de que se trate no deberán tener por objeto la consecución sistemática de beneficios, no pudiéndose distribuir en ningún caso los posibles beneficios, que deberán destinarse al mantenimiento o a la mejora de las prestaciones suministradas;
- deberán ser gestionados y administrados, con carácter esencialmente filantrópico, por personas que no tengan, por sí mismas o por personas interpuestas, ningún interés directo ni indirecto en los resultados de la explotación;
- deberán aplicar unos precios homologados por las autoridades públicas o que no sean superiores a los así homologados o, por lo que se refiere a las actividades no susceptibles de homologación de precios, unos precios

inferiores a los exigidos para operaciones análogas por las empresas comerciales sometidas al IVA;

- las exenciones no deberán ser susceptibles de provocar distorsiones de la competencia en perjuicio de las empresas comerciales sujetas al IVA.

La normativa comunitaria conserva su actualidad dado que hoy se encuentra recogida en la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. En particular, el artículo 13, parte A) apartado 1, letra g) de la Sexta Directiva se corresponde con el actual artículo 132, apartado 1, letra g) de la Directiva 2006/112/CE. Su apartado 2, letra a), primero a cuarto guión se corresponde con el artículo 133, párrafo primero, letras a) a d) de la Directiva 2006/112/CE. Y, finalmente, el artículo 13, parte A, apartado 2, letra b), primer y segundo guión de la Sexta Directiva se ha incorporado como artículo 134, letras a) y b) de la Directiva 2006/112/CE.

Los diferentes Estados miembros en su normativa interna adaptaron la normativa comunitaria haciendo uso del margen de actuación que se le concedía desde la propia Unión Europea, teniendo en cuenta las limitaciones en la articulación de la exención derivadas de la normativa comunitaria. Así, por ejemplo, en nuestro ordenamiento la salud y la asistencia social integran actividades de interés general declaradas exentas en el IVA, resultando merecedoras de un tratamiento tributario favorable. La asistencia social se ha definido por la Secretaría General Técnica del Ministerio de Asuntos Sociales como «el conjunto de acciones y actividades desarrolladas por el Sector Público o por Entidades o personas privadas fuera del marco de la Seguridad Social, destinando medios económicos, personales u organizatorios a atender, fundamentalmente, estados de necesidad y otras carencias de determinados colectivos (ancianos, menores y jóvenes, minorías étnicas, drogadictos, refugiados y asilados, etc.) u otras personas en estado de necesidad, marginación o riesgo social»<sup>5</sup>.

Por lo que se refiere a la "salud", el art. 20 LIVA declara exentos los servicios de hospitalización y en general los servicios prestados por establecimientos de asistencia sanitaria (art. 20.Uno.2º LIVA), los servicios prestados por los médicos u otro personal sanitario (art. 20.Uno.3º LIVA), las entregas de sangre, plasma sanguíneo y demás fluidos, tejidos y otros elementos del cuerpo humano efectuadas para fines médicos o de investigación o para su procesamiento con idénticos fines (art. 20.Uno.4º LIVA), la asistencia dental realizada por estomatólogos, odontólogos, mecánicos dentistas y protésicos dentales (art. 20.Uno.5º LIVA), las entregas de bienes y prestaciones de servicios que, para el cumplimiento de sus fines específicos, realice la Seguridad Social, directamente o a través de sus entidades gestoras o colaboradoras (art. 20.Uno.7º LIVA; recordemos que sólo es aplicable esta exención en los casos en que quienes realicen tales operaciones no perciban contraprestación alguna de los adquirentes de los bienes o de los destinatarios de los servicios, distinta de las cotizaciones efectuadas a la Seguridad Social), y el transporte de enfermos o heridos en ambulancias o vehículos especialmente adaptados para ello (art. 20.Uno.15º LIVA)<sup>6</sup>.

---

<sup>5</sup> En su informe de 23 de junio de 1995, emitido a solicitud de la Dirección General de Tributos, en base a la normativa estatal y autonómica sobre la materia y a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

<sup>6</sup> Vid. Pérez Royo, F. (Dir.): *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*, 6ª ed., Madrid, Tecnos, 2012, págs. 721 y 722.

En cuanto a la asistencia social, en el art. 20.Uno.8º LIVA se declaran exentas las siguientes prestaciones de servicios de asistencia social efectuadas por entidades de Derecho público o entidades o establecimientos privados de carácter social<sup>7</sup>:

- a. Protección de la infancia y de la juventud. Se considerarán actividades de protección de la infancia y de la juventud las de rehabilitación y formación de niños y jóvenes, la de asistencia a lactantes, la custodia y atención a niños menores de seis años de edad, la realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles y juveniles y otras análogas prestadas en favor de personas menores de veinticinco años de edad.
- b. Asistencia a la tercera edad.
- c. Educación especial y asistencia a personas con minusvalía.
- d. Asistencia a minorías étnicas.
- e. Asistencia a refugiados y asilados.
- f. Asistencia a transeúntes.
- g. Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.
- h. Acción social comunitaria y familiar.
- i. Asistencia a exreclusos.
- j. Reinserción social y prevención de la delincuencia.
- k. Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.
- l. Cooperación para el desarrollo<sup>8</sup>.

Para que los servicios relativos se encuentren exentos del IVA es fundamental que se presten, insistimos, por una entidad de Derecho Público o por entidades o establecimientos privados de carácter social<sup>9</sup>. El artículo 20, apartado tres de nuestra LIVA dispone que, a efectos de las exenciones en operaciones interiores, se consideran entidades o establecimientos de carácter social aquéllos en los que concurren los siguientes requisitos subjetivos: 1º. Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza; 2º. Los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser

---

<sup>7</sup> Esta exención se equipara a las previstas para actividades culturales y deportivas en cuanto al ámbito subjetivo de la exención (entidades de Derecho público o entidades o establecimientos privados de carácter social). Sobre la exención para entidades deportivas y su interpretación por el TJUE, véase: Siota Álvarez, N.: "La exención del IVA en las prestaciones de servicios relacionadas con la práctica del deporte (Comentario a la STJCE de 16 de octubre de 2008, Asunto C-235/07)", *Noticias de la Unión Europea*, nº 307, 2010, págs. 145-147.

<sup>8</sup> El propio precepto aclara que la exención comprende la prestación de los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios de los anteriores prestados por dichos establecimientos o entidades, con medios propios o ajenos. Se han delimitado, así, los requisitos objetivos de esta exención en el IVA. Vid. Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada: *El Impuesto sobre el Valor Añadido...*, ob. cit., págs. 88 y 89. Para un comentario más detenido acerca de estos servicios de asistencia social y la jurisprudencia recaída en nuestro país ya durante los años 90, véase Checa González, C.: *IVA: Supuestos de no sujeción y exenciones en operaciones interiores*, Pamplona, Aranzadi, 1998, págs. 105-115.

<sup>9</sup> Por este motivo, la DGT en su Resolución núm. 2052/2009, de 17 septiembre, analizando diversos servicios asistenciales prestados por una entidad mercantil a residencias de la tercera edad y a clínicas particulares no considera posible la aplicación de la exención.



gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta; 3º. Los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios. Sin embargo, este último requisito no se aplica cuando se trata de las prestaciones de servicios a que se refiere la presente exención, relativa a servicios sociales, ni tampoco para la relativa a los servicios deportivos (reguladas en el apartado uno, números 8º y 13º del art. 20 LIVA, respectivamente)<sup>10</sup>.

Hasta el año 2013 las entidades o establecimientos de carácter social debían solicitar necesariamente el reconocimiento de su condición en la forma determinada reglamentariamente. En este sentido la eficacia de dicho reconocimiento quedaba subordinada, en todo caso, a la subsistencia de las condiciones y requisitos que, según lo dispuesto en esta Ley, fundamentaban la exención (artículo 20.Tres LIVA). El artículo 6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido delimitaba el requisito formal de disfrute de la exención estableciendo que: "[L]as entidades o establecimientos privados de carácter social *deberán solicitar* el reconocimiento de dicha condición de la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en cuya circunscripción territorial esté situado su domicilio fiscal. El reconocimiento del carácter social surtirá efectos respecto de las operaciones cuyo devengo se produzca a partir de la fecha de la solicitud. La eficacia de dicho reconocimiento quedará, además, condicionada a la subsistencia de los requisitos que, según lo dispuesto en la normativa del Impuesto, hayan fundamentado el reconocimiento del carácter social de las entidades o establecimientos". De ahí que nuestra doctrina administrativa hubiese insistido en la necesidad del reconocimiento previo como entidad de carácter social<sup>11</sup>.

La Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013 ha introducido una modificación en la LIVA eliminando este requisito formal de solicitud de la condición de entidad de carácter social. Así la petición a la AEAT de dicho reconocimiento ya no es obligatoria, sino que resulta potestativa. Si no se solicita y se reúnen las condiciones, las actividades estarían igualmente exentas de IVA y no se podría deducir IVA alguno. Desde esta perspectiva, podría decirse que la exención pasa a configurarse como opcional únicamente en cuanto a la posibilidad de no acreditarse a los efectos de su aplicación, puesto que será de aplicación obligatoria para todas las entidades de carácter social que lo sean<sup>12</sup>. El tenor legal actual del art. 20.Tres LIVA

---

<sup>10</sup> De esta manera, las dos notas que definen el carácter social a efectos de esta exención serían: 1) la ausencia de finalidad lucrativa de la entidad y 2) la gratuidad de los servicios prestados por el presidente, patrono o representante legal.

<sup>11</sup> Véase, en este sentido, por ejemplo la Resolución de la DGT núm. 759/2012, de 11 abril. Calvo Vérguez ha manifestado que nos hallamos ante unos requisitos muy similares a aquellos que se establecen en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, para acogerse a los beneficios fiscales del Impuesto sobre Sociedades y demás tributos en ella regulados. *Vid.* Calvo Vérguez, J.: *El IVA en las entidades sin fines de lucro*, Valencia, Tirant Lo Blanch, 2010, págs. 83-85.

<sup>12</sup> Pedreira Menéndez, tratando una doctrina particular del TEAC recaída hace unos años, manifestaba que si se llegase a consolidar aquella línea interpretativa se podría afirmar, sin lugar a dudas, que las exenciones de carácter social en el IVA en España se configurarían como opcionales, tanto por la posibilidad de no acreditarse a los efectos de su aplicación, como por la posibilidad de su posterior renuncia. Pedreira Menéndez, J.: "El IVA y el sector no lucrativo: análisis particular de las exenciones", *Jurisprudencia Tributaria*, Tomo I, 2005, págs. 2671 y 2672. La nueva configuración jurídica limita la

puntualiza que la eficacia de la calificación como entidad de carácter social será vinculante para la Administración y queda subordinada, como antes, a la subsistencia de las condiciones y requisitos que, según lo dispuesto en la Ley, fundamentan la exención. Nuestra doctrina científica había advertido que las exenciones previstas en la LIVA para las entidades sin ánimo de lucro no se correspondían de forma adecuada con lo establecido en la Directiva del IVA, sin embargo esta circunstancia beneficiaba a estas instituciones en ocasiones<sup>13</sup>.

El hecho de que las disposiciones de la sexta Directiva hayan sido trasladadas a la refundición de la actual normativa comunitaria del IVA hace que el pronunciamiento del TJUE mantenga su actualidad y eficacia de cara el futuro como condicionante en las normas adoptadas por los legisladores internos de los Estados miembros en el amparo de la exención. Pasemos a analizar, entonces, los antecedentes fácticos y normativos para ahondar, a continuación, en los principales argumentos jurídicos de la sentencia del TJUE relativa a la regulación alemana de la exención.

### 3. La STJUE de 15 de noviembre de 2012

#### 3.1. Antecedentes

La normativa alemana del IVA, en la redacción de los años 90, acogió una exención en el impuesto por la que se declaraban exentas las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la gestión de los centros de cuidados ambulatorios a personas enfermas y necesitadas de asistencia, en dos supuestos: 1) cuando dichos centros eran explotados por personas jurídicas de Derecho público y; 2) en el caso de centros de cuidados ambulatorios a personas enfermas o necesitadas de asistencia, cuando los costes de carácter médico o farmacéutico hubiesen sido sufragados en su totalidad o en su mayor parte durante el año natural anterior, al menos en dos terceras partes de los casos, por las entidades gestoras de la Seguridad Social o de la asistencia social. Ese umbral sería posteriormente minorado al 40 por 100. Por otra parte, también se declaraban exentas las prestaciones de las asociaciones de beneficencia no pública oficialmente reconocidas o de sociedades, asociaciones o masas de bienes dedicadas a la beneficencia no pública y que fuesen miembros de una entidad de beneficencia, cumpliendo los siguientes requisitos: a) que tales entidades se dedicasen exclusiva y directamente a fines de interés general, sociales o religiosos; b) que las prestaciones se realizasen en favor de personas pertenecientes a los grupos beneficiarios en virtud de los estatutos, el acta de fundación o el documento de constitución correspondiente y; c) que la remuneración de las prestaciones de que se tratase fuese inferior a la remuneración media que cobrasen empresas con ánimo de lucro por prestaciones similares.

Con estos condicionantes normativos, la Señora Zimmermann era una enfermera alemana que durante los años 1993 y 1994, paralelamente a su actividad como directora de un centro de asistencia en un centro social, atendía por cuenta propia a pacientes enfermos con necesidades de asistencia ambulatoria. A su juicio, llevó a cabo servicios de asistencia social exentos del IVA conforme a la normativa alemana. Sin embargo, la Hacienda alemana, concretamente el *Finanzamt* (Inspección tributaria), consideró que no se cumplió el requisito de que los costes fuesen asumidos por las entidades gestoras de la Seguridad Social en un determinado porcentaje. En el recurso al Tribunal fiscal

---

libertad de actuación con la que las entidades de carácter social optaban por solicitar, o no, su reconocimiento en función del interés que les plantease la aplicación del beneficio fiscal.

<sup>13</sup> *Ibidem*, pág. 2.669.

alemán en primera instancia, el órgano jurisdiccional alemán (*Finanzgericht*) da la razón a la enfermera estimando el recurso al verificar que la proporción de las operaciones suponía un 75 por 100 del total, por lo que entraba en juego la exención. La Administración tributaria alemana recurrió la decisión del órgano de primera instancia en casación ante el Tribunal Supremo alemán (*Bundesfinanzhof*) que decidió plantear dos cuestiones prejudiciales al TJUE cuestionando:

- 1) En primer lugar, si la normativa comunitaria permite a los legisladores nacionales que condicionen la exención del impuesto para las prestaciones de cuidados ambulatorios a personas enfermas y necesitadas de asistencia al hecho de que en dichos centros los costes de carácter médico o farmacéutico hayan sido sufragados en su totalidad o en su mayor parte durante el año natural anterior, al menos en una proporción o porcentaje, por las entidades gestoras de la Seguridad Social o de la asistencia social.
- 2) En segundo lugar, si para resolver la cuestión anterior, a partir del principio de neutralidad, es posible que el legislador nacional considere exentas del impuesto las mismas prestaciones conforme a requisitos distintos, si las realizan entidades de beneficencia no pública oficialmente reconocidas o sociedades, asociaciones o masas de bienes dedicadas a la beneficencia no pública y que sean miembros de una entidad de beneficencia.

### 3.2. La doctrina del TJUE

En su sentencia de 15 de noviembre de 2012 el TJUE recuerda, en primer lugar, que según una jurisprudencia reiterada, los términos empleados para designar las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva deben interpretarse en sentido estricto. Sin embargo, la interpretación de esos términos debe ajustarse a los objetivos perseguidos por dichas exenciones y respetar las exigencias del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA. Por consiguiente, la exigencia de interpretación estricta no significa que los términos empleados para definir las exenciones contempladas en el citado artículo 13 hayan de ser tomados en consideración de tal manera que éstas queden privadas de sus efectos. Además, la cuestión atinente a si los cuidados ambulatorios dispensados por la Sra. Zimmermann estaban «directamente relacionados con la asistencia social y con la seguridad social» era un extremo que debía apreciar el juez nacional alemán pero que, en este caso, no se discutió.

La normativa comunitaria deja en manos de los Estados miembros la facultad de regular la exención para entidades que no sean de Derecho público pudiendo, conforme a lo reconocido también por la jurisprudencia comunitaria, imponer condiciones adicionales para la concesión del beneficio fiscal. Este fue precisamente uno de los alegatos del Gobierno alemán en su recurso. El TJUE reconoce esta posibilidad aunque recordando que, según su propia jurisprudencia, para determinar las entidades a las que conforme a la Directiva del IVA debe reconocerse su «carácter social» a efectos de dicha disposición, las autoridades nacionales deben tomar en consideración varios elementos, de acuerdo con el Derecho de la Unión y bajo el control de los tribunales nacionales. Entre dichos elementos pueden figurar: la existencia de disposiciones específicas, tanto nacionales como regionales, legales o de carácter administrativo, fiscales o de seguridad social; el carácter de interés general de las actividades del sujeto pasivo de que se trate; el hecho de que otros sujetos pasivos que desarrollen las mismas actividades disfruten ya de un reconocimiento similar; así como la posibilidad de que seguros de enfermedad u otros organismos de Seguridad Social se hagan cargo, en gran parte, del coste de las

prestaciones en cuestión. En esta línea se reconoce la posibilidad de que un sujeto pasivo pueda invocar ante un órgano jurisdiccional nacional la exención prevista en la Directiva IVA para oponerse a una normativa nacional incompatible con dicha disposición. En ese caso, corresponde al órgano jurisdiccional nacional, atendidos todos los elementos pertinentes, determinar si el sujeto pasivo es una entidad a la que deba reconocerse carácter social a efectos de dicha disposición.

Con estas bases, el TJUE responde a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Supremo alemán. En cuanto a la posibilidad de que la normativa alemana estableciese el umbral de las dos terceras partes, se reitera el hecho de que los costes de las prestaciones en cuestión sean en gran parte asumidos por los seguros de enfermedad o por otros organismos de Seguridad Social constituye un elemento que puede ser tomado en consideración para determinar las entidades de «carácter social», conforme a la normativa comunitaria del IVA. Corresponde, en su caso, al órgano jurisdiccional remitente determinar si en las situaciones de inicio de las actividades el «carácter social» debe reconocerse y la obligación de tener en cuenta únicamente el año natural anterior implica que, por lo que se refiere al primer año natural de dichas actividades o incluso a los dos primeros años naturales de éstas, se excluye de manera automática e inevitable el reconocimiento del «carácter social» del prestador de servicios correspondiente.

El Gobierno alemán consideraba que la normativa alemana no trataba de manera distinta a contribuyentes idénticos, sino que se limitaba a prever requisitos diversos para el reconocimiento como entidades de carácter social de contribuyentes diferentes que se encontraban en condiciones distintas tanto materiales como jurídicas. Además, el principio de neutralidad fiscal no puede ser entendido en el sentido de que los contenidos de prestaciones idénticas deben tributar de manera idéntica, sino que contribuyentes idénticos estén sujetos a los mismos requisitos para acogerse a la exención. Ante esta argumentación el TJUE expresa que el concepto de neutralidad se emplea en sentidos diferentes en materia de IVA. Por un lado, el mecanismo de deducción previsto por la Sexta Directiva tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas, donde el Tribunal de Justicia ha declarado que el sistema común del IVA trata de garantizar la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA. Por otro lado, según una jurisprudencia reiterada, el principio de neutralidad fiscal se opone a que mercancías o servicios similares, que compiten por tanto entre sí, sean tratados de forma distinta desde el punto de vista del IVA.

El concepto de neutralidad en el "caso *Zimmermann*" es pertinente en este último sentido. En el contexto de la interpretación de las exenciones fiscales previstas en la Directiva del IVA, el principio de neutralidad fiscal debe aplicarse junto con el principio de interpretación estricta de las exenciones. EL TJUE puntualiza que el principio de neutralidad fiscal, expresión particular del principio de igualdad en el ámbito del Derecho derivado de la Unión y en el sector particular de la fiscalidad, no es una norma de Derecho primario que pueda condicionar la validez de una exención prevista en el la Directiva del IVA. Tampoco permite extender el ámbito de aplicación de una exención si no se ha dispuesto así en términos inequívocos. Así que este principio no se opone, por ejemplo, al hecho de que el reconocimiento del carácter social de los organismos de Derecho público no sea necesario a efectos de la exención prevista en la Directiva relativa al IVA, mientras que, en el caso de las entidades que no sean de Derecho público, sí se exija tal reconocimiento. En el caso alemán se contemplaba también el

reconocimiento del carácter social de entidades comerciales con ánimo de lucro. Consecuentemente, la normativa alemana en el marco de la aplicación de la exención prevista en la normativa comunitaria, no podía exigir requisitos materialmente distintos que referidos, por un lado, a las entidades con ánimo de lucro y, por otro, a las personas jurídicas sin ánimo de lucro. El TJUE destaca, así, que el principio de neutralidad exige, siendo trascendental en la interpretación de las exenciones, la igualdad de trato tanto con respecto a los organismos de Derecho Público como de las demás entidades a las que se reconoce su carácter social, entre sí.

En conclusión, el TJUE considera que la exención prevista en la Directiva del IVA, para las prestaciones directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social realizadas por organismos de Derecho público u otras entidades a las que se reconozca su carácter social, interpretada a la luz del principio de neutralidad, se opone a que la exención en el IVA de los cuidados ambulatorios dispensados por empresas comerciales se condicione a un requisito como el de la normativa alemana, en virtud del cual los gastos ocasionados por esos cuidados deben haber sido sufragados en su totalidad o en su mayor parte durante el año natural anterior, al menos en dos terceras partes de los casos, por las entidades gestoras de la Seguridad Social o de la asistencia social, cuando tal requisito no garantiza la igualdad de trato en el marco del reconocimiento, a efectos de dicha disposición, del carácter social de entidades que no sean de Derecho público.

#### **4. Conclusiones**

- La Directiva del IVA, anteriormente la Sexta Directiva y hoy la Directiva 2006/112/CE, ha regulado tradicionalmente como actividades exentas: las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social, realizadas por Entidades de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social. En esta normativa comunitaria los Estados miembros tienen la facultad de subordinar la concesión de la exención a organismos que no sean de Derecho público, al cumplimiento de una o varias condiciones definidas en la propia Directiva. El establecimiento de estas condiciones por parte de los legisladores tributarios nacionales no puede contravenir los postulados mínimos de la justicia tributaria.
- El TJUE destaca en su sentencia de 15 de noviembre de 2012 que el principio de neutralidad en el IVA exige, siendo trascendental en la interpretación de las exenciones, la igualdad de trato tanto de las entidades de carácter social con respecto a los organismos de Derecho Público, como de las entidades a las que se reconoce su carácter social entre sí mismas. Según una jurisprudencia reiterada, el principio de neutralidad fiscal se opone a que mercancías o servicios similares, que compiten entre ellas, sean tratados de forma distinta desde el punto de vista del IVA. Con esta fundamentación, el TJUE responde a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Supremo alemán ante la normativa germana. En el caso alemán la normativa contemplaba el reconocimiento del carácter social de entidades comerciales con ánimo de lucro. Además, los requisitos para el disfrute de la exención no coincidían para todas las entidades de carácter social. Consecuentemente, la normativa alemana en el marco de la aplicación de la exención prevista en la normativa comunitaria, no podía exigir requisitos materialmente distintos referidos, por un lado, a las entidades con ánimo de lucro y, por otro, a las personas jurídicas sin ánimo de lucro. Por ello, la propia normativa comunitaria interpretada a la luz del principio de neutralidad, se opone a que la exención en el



IVA quede condicionada a requisitos específicos referidos a ciertas entidades, cuando tal requisito no garantiza la igualdad de trato en el marco del reconocimiento, a efectos de dicha disposición, del carácter social de entidades que no sean de Derecho público. Frente a la normativa alemana, el TJUE estima que no es posible que el legislador nacional considere exentas del impuesto las mismas prestaciones conforme a requisitos distintos, en función de que las realicen entidades de beneficencia no pública oficialmente reconocidas o sociedades, asociaciones o masas de bienes dedicadas a la beneficencia no pública y que sean miembros de una entidad de beneficencia. Todos ellos eran entidades de Derecho privado a las que se podría reconocer su carácter social, de ahí que el tratamiento fiscal de sus actividades exentas debería respetar el criterio de igualdad.

- En nuestro ordenamiento con relación a la asistencia social, en el art. 20.1.8º LIVA se declaran exentas ciertas prestaciones de servicios de asistencia social efectuadas por entidades de Derecho público o entidades o establecimientos privados de carácter social. Así que resulta fundamental su condición en cuanto tales por parte de las entidades o establecimientos de carácter social, conforme a lo establecido en el RIVA. La Ley de Presupuestos para 2013, adecuando nuestra legislación al contenido de la Directiva del IVA, introdujo una modificación eliminando el requisito formal de solicitud de la condición de entidad de carácter social que convertía al beneficio tributario en opcional. Si bien, este carácter sigue siendo esencial para el disfrute de la exención. La situación de nuestro ordenamiento es bien distinta a la germana objeto del litigio, al quedar excluidas de reconocimiento de carácter social las entidades comerciales con ánimo de lucro. Eso sí, en nuestra normativa una vez alcanzada la condición de entidad de carácter social, y respecto a los servicios delimitados por la ley del IVA, sus actividades resultan exentas, como debe ser, en las mismas condiciones y con los mismos requisitos para todas las entidades o establecimientos privados de carácter social. De manera que no se plantea el mismo problema, desde esta óptica a la vista de nuestra normativa, en cuanto a un posible ataque al contenido del principio de igualdad y neutralidad del IVA. La cuestión que podría plantearse respecto a nuestra legislación es otra posible quiebra del principio de neutralidad, incluso posible distorsión de la competencia, por cuanto la regulación de la exención conlleva que sólo las empresas privadas pueden deducir el impuesto soportado mientras que el sector público y las entidades de carácter social no van a poder deducirlo comportándose como consumidores finales. Parece una pequeña quiebra parcialmente consentida por la normativa comunitaria al dejar en manos de los Estados miembros con condiciones, quizás respetando un mínimo de soberanía fiscal, la facultad de regular la exención para entidades que no sean de Derecho público. De todas maneras, de cara a futuras regulaciones como marco general en la interpretación y contenido de ciertas normas o exenciones en nuestro ordenamiento, señaladamente en el IVA, alcanza todo el interés este pronunciamiento y la jurisprudencia del TJUE respecto a las exigencias del principio de neutralidad en la regulación e interpretación de las exenciones tributarias.

## LA DEVOLUCIÓN DEL “CÉNTIMO SANITARIO”

**Lilo Piña Garrido**

Instituto de Estudios Fiscales

### SUMARIO

1. EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS MINORISTAS DE HIDROCARBUROS TRAS LA SENTENCIA DEL TJUE DE 27 DE FEBRERO DE 2014. 2. POSIBILIDADES DE OBTENCIÓN DE LA DEVOLUCIÓN POR PARTE DE LOS CONTRIBUYENTES. 3. RESPONSABILIDAD DEL ESTADO Y RESPONSABILIDAD DE LAS CCAA. BIBLIOGRAFÍA.

### **1. El Impuesto sobre las ventas minoristas de hidrocarburos tras la Sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014**

El mes pasado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea dictó su fallo en el asunto C-82/12, Transportes Jordi Besora SL y Generalitat de Catalunya declarando la incompatibilidad con el Derecho Comunitario de la normativa española reguladora del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Hidrocarburos<sup>1</sup>. En opinión del Tribunal, este impuesto no persigue una “finalidad específica”, distinta de la meramente recaudatoria o presupuestaria, que es uno de los requisitos que exige el art. 3.2 de la Directiva 92/12/CEE, del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales<sup>2</sup>, para admitir la coexistencia, junto al impuesto especial de Hidrocarburos armonizado a nivel europeo, de un impuesto nacional que grave los mismos bienes. El otro requisito es que se respeten las normas comunitarias aplicables a los IIEE o al IVA para la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto, y también en este punto se planteaban algunos problemas pues el devengo de nuestro impuesto minorista se situaba en el momento de la venta al consumidor final, mientras que el devengo de los IIEE y del IVA se produce en otros momentos del proceso de producción y elaboración del bien, pero el Tribunal no llega a pronunciarse sobre este extremo –el Abogado General sí lo hace en sus Conclusiones Generales de 24 de octubre de 2013- por no considerarlo necesario, una vez que ha declarado la no conformidad con el Derecho Comunitario del Impuesto denunciado por el primer motivo que hemos mencionado<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Como bien recuerda García Novoa la sentencia no deroga –no puede hacerlo- la ley española; simplemente declara la primacía del Derecho Comunitario y la incompatibilidad y, por tanto, la inaplicabilidad de la norma nacional a partir de la fecha de la publicación de la sentencia –aunque con efectos *ab initio*, que se retrotraen al momento de aprobación y entrada en vigor de la ley española, dado que, como veremos, no se han limitado en el tiempo los efectos de la sentencia europea-. *Vid.* “La devolución de ingresos indebidos con relación al Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (céntimo sanitario)”, *Revista Interactiva AEDAF*, nº 11, marzo-2014, p. 4.

<sup>2</sup> Esta Directiva fue sustituida, con efectos a partir de 1 de abril de 2010, por la Directiva del Consejo 2008/118/CE, de 16-diciembre, relativa al régimen especial de los impuestos especiales, pero manteniendo la exigencia de los mismos requisitos que comentamos en el texto.

<sup>3</sup> *Vid.* para más detalles sobre estas cuestiones Piña Garrido, “El nuevo sistema de financiación de las CCAA: autonomía, espacios fiscales propios y competencias normativas (II)”, *Crónica Tributaria*, nº 139/2011, p. 179 y ss.

Recordemos que en la ley de creación de esta figura, la Ley 24/2001, de 27-diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social se decía –art. 9.3- “(l)os rendimientos que se deriven del presente Impuesto quedarán afectados en su totalidad a la financiación de gastos de naturaleza sanitaria orientados por criterios objetivos fijados en el ámbito nacional. No obstante lo anterior, la parte de los recursos derivados de los tipos de gravamen autonómicos podrá dedicarse a financiar actuaciones medioambientales que también deberán orientarse por idéntico tipo de criterios”. Por esto España siempre ha defendido, primero ante la Comisión Europea que decidió abrirnos un expediente sancionador enseguida<sup>4</sup>, después ante el Tribunal de Justicia, que este impuesto se había creado con fines de política de salud pública y medio ambiente, fines “específicos” de acuerdo con la terminología comunitaria. Sin embargo, ni la Comisión, ni el Abogado General, ni finalmente el Tribunal de Justicia europeos se han dejado convencer por estos argumentos. Y lo cierto es que si esta norma, del Estado, era tan amplia y general que podía suscitar dudas en mentes inquietas acerca de cuál era la verdadera finalidad y razón de ser del impuesto, las normas que más tarde fueron aprobando las Comunidades Autónomas para completar la regulación lo eran aún más.

Y es que las CCAA -a las que se cedía toda la recaudación de un impuesto surgido en el momento en que se modificaron las fuentes de financiación del sistema de sanidad pública, competencia de gasto de las Comunidades, para facilitarles una fuente más de ingresos con los que hacer frente a los nuevos costes que asumían- tenían competencia para regular un tramo de los tipos impositivos. Además de que muchas tardaron en hacer uso de esa posibilidad y nunca llegaron a agotar sus márgenes de actuación –para decepción de las autoridades estatales<sup>5</sup> y de los estudiosos del sistema de financiación de las CCAA que siempre han reclamado que las Comunidades reciban, como ellas mismas piden, mayores espacios normativos en los que poder ejercer competencias propias y asumir su corresponsabilidad fiscal-, cuando lo hicieron apenas se preocuparon de seguir adecuadamente la estrategia del Estado para dotar de perfiles bien definidos al nuevo tributo que impidiesen a la Comisión Europea –que ya nos había abierto un expediente, recordemos- seguir sospechando que no estábamos respetando el Derecho Comunitario. Las leyes autonómicas que fueron regulando el tramo autonómico del Impuesto Minorista sobre Ventas de Hidrocarburos establecieron afectaciones generales de la recaudación a sanidad o medio ambiente, mucho más ambiguas que la contenida en la ley del Estado, o no regularon absolutamente nada al respecto, dejando con ello en evidencia el carácter meramente recaudatorio del tributo<sup>6</sup>.

---

<sup>4</sup> La Comisión manifestó sus reticencias frente a nuestro impuesto desde el primer momento en que tuvo conocimiento del proyecto y nos abrió formalmente un expediente sancionador en junio de 2001, aunque acabó cerrándolo tras las negociaciones llevadas a cabo con el gobierno español para la reforma de la figura, *vid.* Piña, “El nuevo sistema de financiación...”, p. 212 y ss.

<sup>5</sup> *Vid* el interesante artículo publicado en *El País* de 27-febrero-2014 de J. J. Escobar Lasala, quien fue Subdirector de IIEE en la Dirección General de Tributos durante muchos años. En él recuerda que a pesar de que con las sucesivas reformas las CCAA iban adquiriendo mayor margen de actuación –de determinar el 2,46 por 100 de la carga total del impuesto en 2002 a poder fijar el 10,15 por 100-, “las CCAA no demostraron un gran entusiasmo en el ejercicio de esta capacidad normativa”. Sólo Madrid se atrevió a fijar un tipo autonómico en 2002 –el que dio origen al sobrenombre de “céntimo sanitario” precisamente-, en 2004 se sumaron Asturias, Galicia y Cataluña; en 2006 Castilla-La Mancha y Valencia y sólo a partir de 2010, ya en plena crisis, Andalucía, Murcia, Extremadura, Castilla-León, Baleares, Cantabria y Navarra. De modo que País Vasco, Aragón y La Rioja nunca lo han hecho –y Canarias no tenía esta posibilidad por las características de su régimen económico y fiscal especial-.

<sup>6</sup> *Vid.* Piña, “El nuevo sistema de financiación...”, p. 216.

Y es una lástima, porque nosotros sí que pensamos que podría haberse diseñado un tributo “específico”, que podría haber coexistido con el IE Hidrocarburos armonizado, si tanto el legislador estatal, como el autonómico hubiesen afinado un poco la pluma y hubiesen justificado adecuadamente en los documentos preparatorios, los debates, las exposiciones de motivos de las leyes, su configuración y su desarrollo –aclarando, por ej, en los presupuestos de las CCAA qué parte de los gastos de sanidad y medio ambiente se estaban financiando con lo recaudado por el Impuesto Minorista- la relación de un impuesto sobre combustibles con un gasto en sanidad o medio ambiente, y su utilidad no ya para financiar los gastos –porque para esto sirven todos los tributos, lógicamente<sup>7</sup>-, sino también para modificar las conductas de los sujetos obligados a pagar el tributo –por repercusión, los consumidores finales-, concienciándolos, por ej, para usar menos el transporte privado y más el público<sup>8</sup>.

Nada de esto ocurrió. Por el contrario en todas las explicaciones y declaraciones oficiales se habla del Impuesto Minorista únicamente como fuente de recursos para las CCAA, hasta el punto de que se pensó que su salvación –frente al expediente que la Comisión Europea nos había abierto, que no ante una sentencia del Tribunal de Justicia, como se ha visto- consistía en su integración dentro del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, y esto es lo que se negoció con la Comisión y lo que finalmente ha sucedido, olvidándose por el camino el supuesto fin extrafiscal y la necesaria afectación de recursos a gastos de sanidad y medio ambiente que lo legitimaban –que lo hubiesen legitimado si hubiese sido adecuadamente regulado-. En efecto, la LO 2/2012, de 27-abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera en su DF 4<sup>a</sup> modificó la Ley Orgánica 8/1980, de Financiación de las Comunidades Autónomas, aplicando lo

---

<sup>7</sup> Como dice el TJUE la simple afectación presupuestaria de un impuesto a determinado tipo de gastos no lo convierte en un impuesto “específico” pues tal afectación no es más que “una mera modalidad de organización presupuestaria interna de un Estado miembro” –considerando 29 de la sentencia-. “En caso contrario, cualquier finalidad podría considerarse específica”, lo que privaría de sentido a los requisitos exigidos por la Directiva 92/12.

<sup>8</sup> En este sentido la sentencia afirma: “... para considerar que persigue una finalidad específica ... es preciso que un impuesto como el IVMDH tenga por objeto, por sí mismo, garantizar la protección de la salud y del medioambiente. Tal sería el caso, en particular... si los rendimientos de dicho impuesto debieran utilizarse obligatoriamente para reducir los costes sociales y medioambientales vinculados específicamente al consumo de los hidrocarburos que grava dicho impuesto, de tal modo que existiera un vínculo directo entre el uso de los rendimientos y la finalidad del impuesto en cuestión” –considerando 30-. Pero no admite que fuera así en el caso de España, en el que se ha comprobado que las Comunidades Autónomas usaban los rendimientos para financiar “gastos sanitarios en general” y no “los vinculados específicamente al consumo de los hidrocarburos gravados” –considerando 31-. Además el Tribunal no observa “ningún mecanismo de afectación predeterminada a fines medioambientales de los rendimientos del IVMDH”.

Hubiera sido más claro, explica el propio Tribunal, que algún elemento más de la estructura del impuesto, como el hecho imponible o el tipo de gravamen, hubiera estado diseñada de tal modo que disuadiera a los contribuyentes de utilizar hidrocarburos o fomentase el uso de otros productos cuyos efectos fueran menos nocivos para el medioambiente –considerando 32-. Y efectivamente, concluimos nosotros, algunas voces en España piensan que basta con afectar la recaudación de un impuesto –o sólo parte de esta- a fines medioambientales para tener un impuesto ecológico, por ej, y no es así. Un impuesto con fin extrafiscal –que no de otra cosa se está hablando cuando se utiliza la expresión comunitaria de “específico”- no es un impuesto afectado a un gasto, sino un impuesto capaz de modificar comportamientos, de incentivar cambios de conducta en sus destinatarios, y para ello su hecho imponible, su base, su tipo, su cuota deben estar alineados con ese objetivo y admitir modulaciones o variaciones en función de cuál vaya siendo la reacción de los obligados tributarios, de modo que cuanto más acerquen estos su conducta al comportamiento considerado deseable por el legislador –por menos dañino para el interés o los bienes públicos-, menor sea la carga tributaria que deban soportar, hasta desaparecer por completo. Nada de esto sucedía en nuestro “céntimo sanitario”.

que se había pactado y fijado en el Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera 3/2012, de 17-enero. El tramo estatal del tipo del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos queda sustituido por el tipo estatal especial del IE sobre Hidrocarburos, y el tramo autonómico del primer impuesto por el tipo autonómico del segundo. Este cambio se completa a través de la Ley 2/2012, de 29-junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012, cuya DF 12ª modifica la Ley 22/2009, de 18-diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. Así, desde 1 de enero de 2013, nuestro IE Hidrocarburos pasa a tener una estructura compleja, compuesta de un tipo general – fijado por el Estado- y dos tipos especiales –uno regulado por el Estado; el otro por las CCAA que así lo decidan-. La recaudación se comparte entre Estado y CCAA, recibiendo estas la mayor parte –la correspondiente al 58 por 100 del tipo estatal general, y el 100 por 100 de los otros dos tipos<sup>9</sup>-.

La sucesión de figuras tributarias es tan clara que “durante 2013 los tipos de gravamen autonómicos del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos aprobados por las Comunidades Autónomas seguirán subsistentes como tipos autonómicos del Impuesto sobre Hidrocarburos, en tanto no sean aprobados expresamente los nuevos tipos de gravamen autonómicos de este impuesto” –nueva DT séptima.3 Ley 22/2009- Y “(t)odas las referencias al Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos que se encuentren en la normativa vigente se entenderán realizadas a los tipos estatal especial y autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos” –nueva DT séptima.6 ley 22/2009-.

No es nuestra intención estudiar técnicamente en profundidad la opción seguida por nuestro legislador, pero no podemos resistirnos a llevar a cabo una valoración rápida, al constatar que el nuevo y complejo sistema ha convertido nuestro tranquilo Impuesto Especial de Hidrocarburos en un ente complejo, en el que podemos seguir distinguiendo dos impuestos, en realidad. Y es que no sólo los tipos son diferentes –ahora hay tres tipos, como hemos visto-, sino que los hechos imponible a los que se aplican también lo son –se distinguen los productos gravados por unos tipos y otros-, el lugar de aplicación –lógicamente el tipo autonómico no se aplica fuera del territorio de la Comunidad Autónoma que lo establezca- y hasta el devengo –sí, de nuevo el devengo, *vid.* por ejemplo art. 7.13.b de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de IIEE, tras la modificación sufrida por la DF vigésima de la LPGE para 2012-.

Por tanto, seguimos teniendo dos impuestos separados, uno estatal y otro autonómico –aunque este ya sin afectación de recursos-, pese al nombre y la regulación formal y aparentemente únicos.

## **2. Posibilidades de obtención de la devolución por parte de los contribuyentes**

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea decide en la sentencia en que declara la incompatibilidad con el Derecho Comunitario de nuestro “céntimo sanitario” no limitar los efectos en el tiempo de la misma, pese a la petición expresa sobre ello realizada por el Estado español. Admite que las repercusiones económicas pueden ser graves para el Estado y las CCAA –se calcula que la recaudación entre 2002 y 2011 ascendió a trece

---

<sup>9</sup> En realidad, se mantiene el reparto de recursos que existía antes y por eso no se revisa el reparto del Fondo de Suficiencia Global, como indica la nueva DT séptima de la ley que regula el sistema de financiación de las CCAA.



mil millones de euros<sup>10</sup>-, pero recuerda que según su jurisprudencia cuando el tribunal interpreta el Derecho de la Unión Europea “aclara y precisa el significado y alcance” de las normas “tal como habría(n) debido ser entendida(s) y aplicada(s) desde el momento de su entrada en vigor. De ello resulta que la(s) norma(s) así interpretada(s) puede(n) y debe(n) ser aplicada(s) por el juez incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que resuelva sobre la petición de interpretación” –considerando 40-. El principio de seguridad jurídica, que forma parte del ordenamiento jurídico de la UE, impide, como regla general, que se limite este alcance. Esta limitación sólo es posible en caso de que exista un riesgo de trastornos graves, con consecuencias económicas importantes para un Estado –lo que puede suceder en el caso español- y además –se trata de requisitos cumulativos, según el tribunal- haya existido buena fe en los agentes implicados, esto es, se hayan creado un elevado número de relaciones jurídicas constituidas de buena fe sobre la base de una normativa considerada válidamente en vigor debido a la incertidumbre objetiva existente acerca del alcance e interpretación que debía darse a las disposiciones del Derecho Comunitario, incertidumbre que pueden haber contribuido a crear la Comisión u otros Estados de la UE.

A juicio del tribunal en el caso español no ha existido este tipo de buena fe –sí existió en el caso alegado como precedente y en apoyo de su postura por España en el juicio, en el de la sentencia *EKW y Wein co* del año 2000-. Y ello porque la Comisión Europea envió avisos ya desde el momento de la entrada en vigor del Impuesto Minorista al gobierno español, con objeciones que han sido las que finalmente han convencido al tribunal. Y de esto hace ya más de diez años.

Por esto los sujetos pasivos pueden reclamar ahora a las autoridades españolas la devolución de lo pagado en concepto de IVMH desde el año 2002, siempre que no haya prescrito su derecho a hacerlo. Y es que las normas de prescripción nacionales son aplicables en estos casos, también por razones de seguridad jurídica –vid por ej las sentencias del TJUE de 17-noviembre-1998, asunto C-228/96, *AS April e Srl en liquidación*; de 9-febrero-1999, asunto C-343/96, *Dilexport Srl*; y de 11-julio-2002, asunto C-62/00, *Marks & Spencer*<sup>11</sup>, citadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el documento de preguntas frecuentes sobre el procedimiento de devolución de este impuesto- que ha publicado en su página web<sup>12</sup>-.

---

<sup>10</sup> Aunque en otras valoraciones, tal vez porque sólo cuentan lo de los últimos 4 años, se habla de 4.000 millones, *vid. Expansión* 28-febrero-2014. O incluso de 2.000 millones, *vid. El Economista*, 28-febrero-2014. Se dice que cada camionero podría reclamar una media de 16.000 euros y cada conductor de autobús, 14.000, *vid. El Mundo*, 27-febrero-2014.

En cualquier caso podría afectar al cumplimiento de nuestros objetivos de déficit, se anticipaba en la prensa –*vid. por ej. Cinco Días*, 28-febrero-2014- y se confirma en el primer informe elaborado por el BCE y la Comisión Europea en el marco del programa de vigilancia tras la finalización oficial de la operación de rescate de los bancos españoles, *vid. el Informe de Primavera* de 2014 publicado como *Occasional Papers* 193, por la Comisión.

<sup>11</sup> En estas sentencias el TJUE admite la validez de los plazos de prescripción establecidos en la normativa de los Estados –porque no es una materia armonizada a nivel europeo- siempre que (a) no se exijan requisitos más duros en los asuntos de relevancia europea, discriminándolos frente a los asuntos puramente internos –principio de equivalencia- y (b) no se haga imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario –principio de efectividad-. Y ello por razones de seguridad jurídica, que protegen tanto a las Administraciones, como a los contribuyentes.

<sup>12</sup> García Novoa cita además otras sentencias en las que se reconoce el derecho de los contribuyentes a obtener la devolución de tributos indebidamente pagados, que vulneran el Derecho europeo: la sentencia de 14-enero-1997, C-192 a 218/95, asunto *Comateb*; la sentencia de 15-septiembre-1998, C- 312/93,

Por tanto, si los sujetos pasivos han mantenido vivo su derecho interponiendo recursos administrativos y/o judiciales, podrán reclamar las cantidades que hayan pagado desde 2002 –es más, la Administración debería devolvérselas de oficio<sup>13</sup>-. En otro caso –que será la mayoría- sólo se podrá exigir la devolución de las cantidades abonadas en los últimos cuatro años –art. 66.c de la Ley 58/2003, 7-diciembre, General Tributaria-, esto es, desde 2010<sup>14</sup>. Y para ello se dispone de otros cuatro años –art. 66.d LGT y art. 126.4 Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos, aprobado por RD 1065/2007, de 27-julio-.

Esto si no se opta por acudir a otra vía, la de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador de la que hablaremos en el siguiente apartado.

La AEAT ha publicado un documento en el que explica el procedimiento que deben seguir los sujetos interesados en pedir la devolución<sup>15</sup>. Y en él se responde a alguna de las dudas que más habían aparecido en la prensa. Veamos.

El procedimiento que debe seguirse es el de la impugnación de la autoliquidación practicada en su día –pregunta nº 4 del documento-, esto es, el de rectificación de las autoliquidaciones de los art. 221.4<sup>16</sup> y 120.3<sup>17</sup> LGT, desarrollado en los art. 126-129 RGAT, aplicándose también las normas sobre devolución de ingresos indebidos de los

---

asunto *Peterbroeck*; la sentencia de 12-diciembre-2013, C-362/12, asunto *Franked Invested Incomee*, y la sentencia 17-junio-2004, C-30/02, asunto *Recheio-Cash & Carry SA/Fazenda Pública*. Todas ellas mencionan el principio de equivalencia.

<sup>13</sup> García Nova, p. 8.

<sup>14</sup> Las cantidades correspondientes al último trimestre de 2009 debieron autoliquidarse en los primeros 20 días de enero de 2010 y para ellas prescribió el derecho a solicitar la devolución –pidiendo la rectificación de la autoliquidación- en 21 de enero de 2014, antes de fuera conocida la sentencia que motiva estas páginas -27 de febrero de 2014-. Por tanto, esas cantidades ya están prescritas. Así lo explica García Nova, pp. 7-8.

<sup>15</sup> Aunque al parecer no se devolverá nada hasta que la Comisión responda a una petición de aclaración que el gobierno le dirigió el 10 de marzo, sobre si la devolución pudiera ser contraria a Derecho Comunitario en algunos casos en los que representaría una ayuda de Estado, *Expansión*, 20-marzo-2014. Y es que –se explica en la noticia de *El Mundo*, de 14-abril-2014-, el gobierno español entiende que una “parte importante” del tramo estatal del Impuesto Minorista formaba parte del importe mínimo que obligatoriamente los Estados deben establecer como Impuesto Especial de Hidrocarburos para cumplir con lo dispuesto en las Directivas europeas de armonización de este tributo, de modo que la anulación y devolución de aquel impuesto supondría gravar a muchos sujetos pasivos por debajo del umbral mínimo armonizado del IE Hidrocarburos, colocándoles en una posición ventajosa frente a sus competidores, lo cual podría ser interpretado como una ayuda de Estado. Y esto es lo que España desea que la Comisión Europea aclare.

<sup>16</sup> “Cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, podrá instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del art. 120 de esta Ley”.

<sup>17</sup> “Cuando el obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine una devolución derivada de la normativa del tributo y hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, esta abonará el interés de demora del art. 26 de esta ley sobre el importe de la devolución que proceda, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el plazo de seis meses comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si este hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación”.

art. 14 a 16 Reglamento de Revisión en Vía Administrativa, aprobado por RD 520/2005, de 13-mayo.

Pueden solicitar la devolución los sujetos pasivos que pagaron el impuesto o los sujetos que soportaron finalmente su carga, como repercutidos<sup>18</sup> –pregunta nº 6 del documento de la AEAT, en el que se aplica el art. 14 RRVA<sup>19</sup>-. Se devolverá, cuando proceda, a los que han soportado la repercusión aunque el procedimiento lo haya iniciado quien pagó el tributo y luego repercutió<sup>20</sup>. Y ciertamente, de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE, las Administraciones pueden negarse a devolver al sujeto que repercutió y devolver, en cambio, al sujeto repercutido, aplicando la doctrina del “*passing on*”: se devuelve al sujeto repercutido. Pero para ello tienen que demostrar que el reclamante ha

---

<sup>18</sup> Se exige al repercutido que presente su solicitud ante la oficina gestora del domicilio fiscal del obligado tributario “que presentó la autoliquidación cuya rectificación se solicita” -pregunta nº 5, aplicando el art. 129.4.a RGAT-. En nuestra opinión esta obligación puede suponer una carga considerable sobre este sujeto, al que además se pide que presente tantas solicitudes de devolución como sujetos pasivos le hayan repercutido el impuesto durante todo el período que le interese. Es evidente que esto se hace para facilitar la gestión de la propia Administración, ya que según el domicilio de esos sujetos pasivos la oficina liquidadora competente por razón del territorio puede ser diferente –*vid.* pregunta nº 7 y 12-, pero con ello se complica el procedimiento para el sujeto repercutido -aunque también es cierto que se aclara que si el sujeto se equivoca de oficina, la Administración se encargará de hacerla llegar al órgano competente-.

<sup>19</sup> Art. 14.2 RRVA: “Tendrán derecho a obtener la devolución de los ingresos declarados indebidos las siguientes personas o entidades:

- a) Los obligados tributarios... que hubieran realizado el ingreso indebido, salvo en los casos previstos en los párrafos b) y c) de este apartado...
- c) La persona o entidad que haya soportado la repercusión, cuando el ingreso indebido se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades. No obstante, únicamente procederá la devolución cuando concurren los siguientes requisitos:
  - 1.º Que la repercusión del importe del tributo se haya efectuado mediante factura cuando así lo establezca la normativa reguladora del tributo.
  - 2.º Que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas. Cuando la persona o entidad que repercute indebidamente el tributo tenga derecho a la deducción total o parcial de las cuotas soportadas o satisfechas por la misma, se entenderá que las cuotas indebidamente repercutidas han sido ingresadas cuando dicha persona o entidad las hubiese consignado en su autoliquidación del tributo, con independencia del resultado de dicha autoliquidación.

No obstante lo anterior, en los casos de autoliquidaciones a ingresar sin ingreso efectivo del resultado de la autoliquidación, sólo procederá devolver la cuota indebidamente repercutida que exceda del resultado de la autoliquidación que esté pendiente de ingreso, el cual no resultará exigible a quien repercutió en el importe concurrente con la cuota indebidamente repercutida que no ha sido objeto de devolución.

La Administración tributaria condicionará la devolución al resultado de la comprobación que, en su caso, realice de la situación tributaria de la persona o entidad que repercute indebidamente el tributo.

- 3.º Que las cuotas indebidamente repercutidas y cuya devolución se solicita no hayan sido devueltas por la Administración tributaria a quien se repercutieron, a quien las repercutió o a un tercero.
- 4.º Que el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas. En el caso de que el derecho a la deducción fuera parcial, la devolución se limitará al importe que no hubiese resultado deducible.

<sup>20</sup> Art. 14.4 RRVA: “Cuando la devolución de dichos ingresos indebidos hubiese sido solicitada por el retenedor o el obligado tributario que repercutió las cuotas o hubiese sido acordada en alguno de los procedimientos previstos en el artículo 15, la devolución se realizará directamente a la persona o entidad que hubiese soportado indebidamente la retención o repercusión”.

repercutido sobre otros la totalidad del impuesto y él no ha sufrido daño alguno. Así, en la STJUE de 14-enero-1997, caso *Comateb*, asuntos 192 a 218/95, se explica que el sujeto que repercute un impuesto no tiene derecho a recibir la devolución del mismo – estaríamos ante un supuesto de enriquecimiento injusto si la recibiera- si: (a) se demuestra –esta carga recae sobre el Estado- que ha repercutido total y efectivamente el impuesto pagado a Hacienda y (b) no ha sufrido otros perjuicios debido a la actuación del Estado. Y es que la obligación de pago de un impuesto contrario a Derecho Comunitario puede haberle causado daños colaterales que la simple devolución de la cantidad pagada no compensa, por ej, puede haber producido una disminución de su volumen de ventas. Esto es algo que deben valorar los órganos judiciales nacionales atendiendo a las pruebas de hecho presentadas ante ellos por las partes –considerandos 21 y ss de la sentencia-.

La AEAT sigue explicando en su Nota que para obtener la devolución deben presentarse documentos justificativos del pago. Se admiten documentos que no sean facturas<sup>21</sup>, siempre que en ellos conste claramente el importe repercutido por el IVMDH o se indique al menos que el impuesto está incluido en el precio –pregunta nº 10-. Se citan así la normativa reguladora del propio impuesto<sup>22</sup>, y el Reglamento que regula las obligaciones de facturación, RD 1496/2003, 28-noviembre –*vid.* art. 4 y 7-. Y realmente tanto la Administración, como los Tribunales económico-administrativos vienen admitiendo como prueba en los casos de solicitud de devolución de ingresos indebidos certificados emitidos por compañías emisoras de tarjetas de repostaje. Por tanto, los clientes pueden dirigirse a las compañías que repercutieron el impuesto para pedirles que emitan duplicados de facturas o facturas sustitutivas de tickets. Ellas están obligadas a mantener su documentación contable durante un mínimo de seis años, porque así lo establece la normativa mercantil.

Será el Departamento de IIEE de la Agencia Tributaria el que gestione los procedimientos de devolución en las CCAA de régimen común –*vid.* pregunta nº 3- porque fue él –ella- quien gestionó siempre el IMVDH, ya que aunque se preveía en la normativa la posibilidad de que las CCAA lo hicieran –dado que se trataba de un impuesto cedido, cuya recaudación les correspondía- estas nunca solicitaron el traspaso de competencias –como preveía el art. 46.1 L 21/2001, de 27-diciembre-. En Navarra, sin embargo, ha sido la administración foral la encargada de la gestión y es ella deberá ocuparse de las solicitudes de devolución que se presenten.

Asumiendo esta función la AEAT explica cómo puede presentarse una solicitud y qué requisitos debe cumplir –pregunta nº 9, aplicando los art. 88.2, 88.3, 126.4, 129.a y c RGAT-. Se ofrece un modelo normalizado, que por supuesto no es obligatorio utilizar – pregunta nº 11- y se sugiere su presentación telemática. También se indica que se

---

<sup>21</sup> Artículo 17.2 RRVA: “Cuando el procedimiento se inicie a instancia del interesado, la solicitud deberá dirigirse al órgano competente para resolver y, además de las menciones a que se refiere el artículo 2 de este Reglamento, contendrá los siguientes datos: a) Justificación del ingreso indebido. A la solicitud se adjuntarán los documentos que acrediten el derecho a la devolución, así como cuantos elementos de prueba considere oportunos a tal efecto. Los justificantes de ingreso podrán sustituirse por la mención exacta de los datos identificativos del ingreso realizado, entre ellos, la fecha y el lugar del ingreso y su importe”.

<sup>22</sup> Según García Novoa –p. 6 y 13- las normas de gestión del IVMDH eran las Órdenes del Ministerio de Hacienda 1554/2002, de 17-junio y 299/2002, de 14-febrero que no exigían que la repercusión del vendedor al comprador se hiciese necesariamente mediante factura. Por eso no tiene sentido que se exija la presentación de una factura para ejercer ahora el derecho a la devolución. Cita, además, en apoyo de su postura la STS 11-julio-2011 –RJ 2011/5673- que no admite que sólo se acepte la factura como prueba.

seguirá la tramitación regulada en el art. 129 RGAT y se resolverá en un plazo máximo de seis meses –preguntas 15 y 16-. También se explica que se abonarán intereses, sin necesidad de que el sujeto los solicite expresamente –ya hemos comentado antes que así debe ser-.

Se indica que las cantidades recibidas en su caso como devolución, si el impuesto fue deducido en su día como gasto en el IS o en el IRPF, ahora deberán computarse como ingreso –pregunta nº 19: se anuncia que la AEAT “podrá” establecer mecanismos voluntarios de compensación entre las cantidades a recibir y las cantidades a ingresar, pero no se concreta más por el momento-. Como han indicado ya otros autores, los sujetos tendrán que presentar una autoliquidación complementaria en IRPF o IS correspondiente al período por el que se solicite la devolución del “céntimo sanitario”, que interrumpirá la prescripción de aquellos impuestos; por eso cada sujeto interesado debe valorar atentamente lo que es más conveniente a sus intereses<sup>23</sup>.

La Agencia concluye indicando que se sancionarán las solicitudes indebidas ex art. 194 LGT<sup>24</sup> –pregunta 20-. El propio Ministro de Hacienda ha recordado esta posibilidad en algunas declaraciones públicas, lo que ha sido considerado una amenaza exagerada por parte de la doctrina<sup>25</sup>. Probablemente la causa de esa advertencia estriba en que hay sociedades jurídicas, como Dvuelta, entidad dedicada a la defensa de los conductores, que están llevando a cabo campañas para conseguir la adhesión de particulares a las demandas colectivas que están preparando para exigir la devolución por esta vía -creen que llegarán a exigir 3.000 millones de euros<sup>26</sup>.

De todos modos, como anticipábamos, muchos sujetos elegirán una vía distinta para obtener la restitución de las cantidades pagadas injustamente, para obviar el problema de la prescripción. Optarán por exigir responsabilidad patrimonial al legislador.

### **3. Responsabilidad del Estado y responsabilidad de las CCAA**

Los requisitos que nuestra jurisprudencia exige –y que deben aplicarse tanto en casos de Derecho interno, como en casos de Derecho Comunitario<sup>27</sup>- para poder pedir a una Administración Pública una compensación económica por el daño sufrido a

---

<sup>23</sup> García Novoa, pp. 14-15.

<sup>24</sup> 194.1 LGT: “Constituye infracción tributaria grave solicitar indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo mediante la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos en autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes, sin que las devoluciones se hayan obtenido”. Evidentemente si se obtienen las devoluciones, la infracción que se comete es la del art. 193 LGT. En el art. 194 se castiga la simple solicitud de devolución, que se considera infracción grave y se castiga con multa del 15 por 100 de la cantidad solicitada.

<sup>25</sup> García Novoa entiende que no tiene sentido tal amenaza, ya que el 194 LGT se refiere a las “devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo” –por ej pagos a cuenta en el IRPF o casos del art. 31 LGT-, no se refiere a otros supuestos de devoluciones, como las de ingresos indebidos del art. 32 LGT –supuesto que ahora nos atañe-. Además sólo se puede sancionar cuando se omitan en la solicitud datos relevantes o se incluyan datos falsos y siempre que no concurren los supuestos de exclusión de la responsabilidad del art. 179.2 LGT, entre ellos, que no se esté actuando al amparo de una interpretación razonable de la norma. No podría sancionarse en otros supuestos o la sanción sería nula por contrariar los principios de tipicidad y culpabilidad –*op. cit.*, pp. 15-16-.

<sup>26</sup> *Vid. El Confidencial*, 5-marzo-2014. También se indica en la noticia que se han unido 50.000 agentes comerciales, transportistas y taxistas para exigir unos 10 millones de euros, según valoraciones del Consejo General de Agentes Comerciales.

<sup>27</sup> *Vid. Piña Garrido*: “Recuperación de ayudas de Estado consistentes en medidas fiscales contrarias a Derecho Comunitario (II)”, *Crónica Tributaria*, nº 149, 2013, p. 142.



consecuencia de alguna actuación irregular de un poder público, incluyendo el Poder Legislativo, son los recogidos en el art. 139 de la Ley 30/1992, de 26-noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, del cual reproducimos los tres primeros apartados a continuación:

“Artículo 139 Principios de la responsabilidad

1. Los particulares tendrán derecho a ser indemnizados por las Administraciones Públicas correspondientes, de toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos, salvo en los casos de fuerza mayor, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos.
2. En todo caso, el daño alegado habrá de ser efectivo, evaluable económicamente e individualizado con relación a una persona o grupo de personas
3. Las Administraciones Públicas indemnizarán a los particulares por la aplicación de actos legislativos de naturaleza no expropiatoria de derechos y que éstos no tengan el deber jurídico de soportar, cuando así se establezcan en los propios actos legislativos y en los términos que especifiquen dichos actos”.

La jurisprudencia comunitaria, por su parte, considera que “el derecho a reparación constituye el corolario necesario del efecto directo reconocido a las disposiciones comunitarias” –sentencia *Basserie du Pêcheur y Factortame*, de 5-marzo-1996, asunto C-46/1993<sup>28</sup>-. Así pues, en el caso del IE sobre Ventas Minoristas de Hidrocarburos declarado contrario al Derecho Comunitario por el TJUE puede solicitarse una compensación por el daño sufrido –el importe del impuesto indebidamente pagado más los intereses de demora- a través de la vía de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador.

La cuestión más importante, probablemente, sea la de dilucidar quién es la Administración Pública responsable del daño, obligada a compensar, esto es, quién ha sido en este caso el “Estado” legislador. Y es que el IEVMH era un impuesto cedido, creado y regulado básicamente por el Estado, en el que las CCAA recibían la recaudación y tenían también competencias normativas que en algunos casos –no en todos- ejercieron. La gestión les correspondía también en principio, pero no llegaron a asumirla y fue llevada a cabo por el Estado –excepto en el caso de Navarra-.

Pues bien, teniendo en cuenta todo esto y que el conjunto del sistema –como todo el modelo de financiación de las Comunidades Autónomas- es siempre objeto de pacto y acuerdo entre el Estado y las CCAA, nosotros pensamos que la responsabilidad es ahora también conjunta. Los sujetos podrán presentar sus solicitudes ante el Estado –o ante su Comunidad Autónoma<sup>29</sup>-, pero el Estado deberá determinar –de acuerdo con las Comunidades afectadas- qué parte debe abonar él y qué parte corresponde a las regiones –según el tramo autonómico regulado o no del impuesto-.

---

<sup>28</sup> Una clásica, como dice García Novoa, quien también recuerda la sentencia *Transportes Urbanos*, asunto C-118/08, de 26-enero-2010 (pp. 17-18).

<sup>29</sup> Si han circulado por el territorio de más de una Comunidad Autónoma y han abonado el impuesto en varios territorios, lo más sencillo y efectivo es presentar una solicitud ante el Estado.

Y ello aplicando la Disposición adicional segunda Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera - redacción vigente desde 22-diciembre-2013, dada por la LO 9/2013 de 20 de diciembre, de control de la deuda comercial en el sector público-, que establece lo siguiente:

“Responsabilidad por incumplimiento de normas de Derecho de la Unión Europea o de tratados o de convenios internacionales de los que España sea parte.

1. Las Administraciones Públicas y cualesquiera otras entidades mencionadas en el apartado 2 del artículo 2 de esta Ley que, en el ejercicio de sus competencias, incumplieran obligaciones derivadas de normas del derecho de la Unión Europea o de tratados o convenios internacionales en los que España sea parte, dando lugar a que el Reino de España sea sancionado por las instituciones europeas, o condenado por tribunales internacionales o por órganos arbitrales, asumirán, en la parte que les sea imputable, las responsabilidades que se devenguen de tal incumplimiento, de conformidad con lo previsto en esta disposición y en las de carácter reglamentario que, en desarrollo y ejecución de la misma, se dicten.
2. El Consejo de Ministros, previa audiencia de las Administraciones o entidades afectadas, será el órgano competente para declarar las responsabilidades previstas en los apartados anteriores y acordar, en su caso, la compensación o retención de dichas deudas con las cantidades que deba transferir el Estado a la Administración o entidad responsable por cualquier concepto, presupuestario y no presupuestario. En dicha declaración se tendrán en cuenta los hechos y fundamentos contenidos en la resolución de las instituciones europeas, de los tribunales internacionales o de los órganos arbitrales y se recogerán los criterios de imputación tenidos en cuenta para declarar la responsabilidad. El acuerdo se publicará en el «Boletín Oficial del Estado».
3. Se habilita al Gobierno para desarrollar reglamentariamente lo establecido en la presente disposición, regulando las especialidades que resulten aplicables a las diferentes Administraciones Públicas y entidades a que se refiere el apartado 1 de esta disposición.”

Es cierto que algunas Comunidades Autónomas han declarado públicamente que no están dispuestas a colaborar<sup>30</sup>, pero es evidente su corresponsabilidad en este tema, su falta de prudencia al regular de modo tan ambiguo sus tramos –cuando lo hicieron-, y hasta su “falta de buena fe” declarada –en el caso de la Generalitat de Catalunya- por el propio Tribunal de Justicia de Luxemburgo<sup>31</sup>.

## **Bibliografía**

Borrero Moro, C. (2014): “La pretendida tributación ambiental al rescate del déficit tarifario” (II), *TF*, nº 270, enero-febrero 2014, p. 16 y ss.

---

<sup>30</sup> Vid. *El Mundo*, 27-febrero-2014 y *Expansión*, 28-febrero-2014: Cataluña, Andalucía, Valencia y Galicia se niegan a pagar nada.

<sup>31</sup> Como recuerda García Novoa, la misma sentencia del Tribunal de Luxemburgo dice que ni el Estado, ni la Generalitat de Cataluña actuaron con buena fe, de modo que las dos Administraciones son responsables, las dos colaboraron. Las CCAA regularon su tramo del impuesto y recaudaron su rendimiento; ahora deben colaborar en su devolución.

García Novoa defiende incluso que la solicitud de responsabilidad patrimonial puede presentarse ante cualquiera de las dos Administraciones para exigir toda la cantidad debida –entiende que existe responsabilidad solidaria entre ellas-. Vid. *op cit*, pp. 18-19.

- Cámara Barroso, M<sup>a</sup> C. (2013): “El futuro del mal llamado “céntimo sanitario” ante las nuevas tendencias en materia de fiscalidad energética”, *Impuestos*, nº 4, p. 27 y ss
- García Novoa, C. (2014): “La devolución de ingresos indebidos con relación al Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (céntimo sanitario)”, *Revista Interactiva AEDAF*, nº 11, marzo-2014.
- Gil García, E. (2013): “Los riesgos de la deriva de la fiscalidad ambiental. Reflexiones con ocasión del “céntimo sanitario”, *Boletín de Actualidad de Crónica Tributaria* nº 8/2013, p. 19 y ss.
- Piña Garrido, L. (2011): “El nuevo sistema de financiación de las CCAA: autonomía, espacios fiscales propios y competencias normativas (II)”, *Crónica Tributaria*, nº 139, p. 179 y ss.
- (2013): Recuperación de ayudas de Estado consistentes en medidas fiscales contrarias a Derecho Comunitario (II)”, *Crónica Tributaria*, nº 149, p. 129 y ss.

## **INMOVILIZADO MATERIAL E INVERSIONES INMOBILIARIAS**

(Nueva Resolución ICAC de 1/3/2013, BOE 8/3/2013)

**Carlos Suárez Mosquera**

Agencia Estatal de Administración Tributaria

### **1. Introducción**

Esta nueva Resolución viene a sustituir a la de 30 de julio de 1991 que había sido dictada en desarrollo del PGC 90 y que continuaba vigente en todos aquellos aspectos que no fuesen contrarios al PGC 2007. Contiene un desarrollo de las normas de registro y valoración 2ª, 3ª y 4ª y no hace ninguna referencia a la información a incluir en la memoria. Se estructura en cuatro normas:

1. Valoración inicial.
2. Valoración posterior: regla general, reparaciones, renovaciones, ampliaciones, recambios y criterios de amortización.
3. Formas especiales de adquisición del inmovilizado material: gratuitas, permutas, aportaciones de capital no dinerarias.
4. Baja en cuentas: regla general, entrega gratuita, siniestro, expropiación, ejecución de garantía y dación en pago,
5. Inversiones inmobiliarias: definición, registro y valoración y cambio de destino.

Los aspectos más novedosos se refieren a los pagos contingentes asociados a la adquisición del inmovilizado, a las permutas parciales en las que se entrega efectivo además de bienes de inmovilizado, al tratamiento de las indemnizaciones derivadas de siniestros y respecto a las inversiones inmobiliarias realiza un estudio de conjunto y específica los criterios a seguir cuando se producen reclasificaciones desde este subgrupo a otros y viceversa. En el preámbulo analiza la contabilización dos importantes cuestiones que luego no son desarrolladas, la contabilización de los pagos asociados a contratos llave en mano para la adquisición de inmovilizado y las cesiones de activos a clientes a cambio de consumir en el futuro productos fabricados por la empresa –contratos de abanderamiento–.

### **2. Valoración inicial**

La regla general es valorar los activos incluidos dentro del inmovilizado o de las inversiones inmobiliarias por su precio de adquisición o por su coste de producción en el supuesto de ser fabricados por la propia empresa, añadiendo una serie de partidas que iremos viendo. Respecto a la activación de gastos financieros y los gastos adicionales para su puesta en funcionamiento no aporta nada nuevo respecto al PGC. La metodología para determinar la carga financiera activable no está desarrollada y conviene recordar que la Resolución de 1991 contenía unas reglas para determinarla que se echan en falta en la presente Resolución y que en nada contradicen al PGC 2007. Se especifica que los gastos e ingresos relacionados con actividades que pudieran realizarse con el inmovilizado, antes o durante el período de fabricación o construcción, se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias, de acuerdo con su naturaleza, siempre que no sean imprescindibles para poner el activo en condiciones de funcionamiento. Además, los gastos que produzcan las pruebas que se realicen para conseguir que el activo se encuentre en condiciones de funcionamiento se activarán.

## 2.1. Pagos contingentes

Es uno de los aspectos más interesantes, se trata de pagos adicionales futuros que habrán de realizarse en el supuesto de que se cumplan determinadas condiciones que fueron establecidas en el momento de la compra. *La regla general es incluir en la valoración inicial del activo la mejor estimación posible del valor actual de los posibles pagos siempre y cuando no se refieran a:*

- Magnitudes relacionadas con el *desarrollo de la actividad*, como la cifra de ventas o el resultado del ejercicio, en cuyo caso serán contabilizados como gasto de ejercicio a medida que vayan devengándose. Por ejemplo, la estimación de un pago contingente vinculado al número de unidades producidas por el bien adquirido en un período de tiempo preestablecido, se activaría, por su valor actual, como mayor valor de inmovilizado en el momento de su adquisición. Si el pago estuviese vinculado a alcanzar unas ventas determinadas se contabilizaría, cuando se incurriese en la obligación, como un gasto del ejercicio en su integridad.
- Pagos vinculados a la *ocurrencia de eventos futuros* que aumenten los beneficios o rendimientos económicos que proporcionará el activo, relacionados con hechos o circunstancias que no existiesen en la fecha de adquisición, cuyo tratamiento es igual al propugnado para las ampliaciones o mejoras del inmovilizado material. Por ejemplo, el pago vinculado a la recalificación de un terreno de rústico a urbano fruto de un procedimiento que no estaba en marcha en el momento de la operación supondrá que se aumenta el valor del activo en el momento en que se devengue pero con efectos exclusivamente prospectivos.

## 2.2. Otros costes a incluir: desmantelamiento o retiro y rehabilitación

Desarrolla el criterio de incluir dentro del coste de adquisición a los posibles gastos de desmantelamiento del activo así como los de rehabilitación del lugar del lugar sobre los que se asienta, señalando que se activarán cuando se incurra en la obligación y que para el caso de los activos en construcción esta circunstancia se producirá a medida que el inmovilizado en curso se incorpore al patrimonio de la empresa. La contrapartida de esta activación será la cuenta *143-Provisión para desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado*, que seguirá los criterios generales de aumento de valor con cargo a gastos financieros. Las posibles modificaciones que se produzcan en esta provisión ya sea por cambios en el calendario o importe de los flujos de efectivo estimados para atender la obligación futura o, simplemente, por variaciones en el tipo de interés conllevarán variaciones en el valor del activo.

Se prevé el caso particular en el que la modificación determine una minoración de la provisión superior al valor en libros del activo, estableciendo que el exceso se reconocerá como un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias. Y lo mismo ocurriría si el activo hubiese alcanzado su vida útil.

## 2.3. Anticipos entregados

Respecto a los anticipos satisfechos con anterioridad a la entrega del inmovilizado encargado se sigue el criterio general, establecido para los activos financieros, de devengo de intereses en caso de estar pactados y en todo caso en operaciones superiores al año, dispone que el tipo de interés a utilizar será aquel al que el proveedor podría financiarse. En el preámbulo de esta norma se hace referencia a los contratos llave en los que es habitual que se produzcan pagos anticipados a medida que se cumplen los



hitos contractuales. Estos acuerdos pueden calificarse como entregas de bienes o prestaciones de servicios:

- Si se califican como entrega de bienes los desembolsos que se vayan realizando se contabilizarán como anticipos y en el momento que se produzca la entrega del bien, cuando se produce la transferencia sustancial de riesgos y beneficios del activo, se darán de baja siendo la contrapartida la correspondiente cuenta de inmovilizado.
- Si la actividad desarrollada por la empresa constructora del bien se califica como prestación de servicios los pagos tendrán como contrapartida la cuenta de inmovilizado en curso y no la cuenta de anticipos y ello aunque el activo no haya sido entregado a la empresa. Pensemos, por ejemplo, en un barco que se está construyendo ubicado en un astillero y que, por lo tanto, aun no ha sido entregado. Según la Resolución se calificarán así cuando el objeto del contrato sea la construcción de un activo delimitado bajo unas concretas estipulaciones técnicas fijadas por el cliente, que vinculan a las dos partes, y en cuya virtud se produce una transferencia sistemática y sustancial de los riesgos y beneficios a medida que se despliega la actividad por el contratista.

#### 2.4. Resumen de partidas que integran la valoración

Como resumen, los activos pertenecientes al inmovilizado material se valoraran por el resultado de agregar:

- Precio de adquisición o coste de producción
- La estimación llevada a cabo al momento del contrato de los pagos contingentes susceptibles de activación.
- El valor actual de la estimación de los costes de desmantelamiento y retiro
- El valor actual de la estimación de los costes de rehabilitación del lugar en que se asienta el activo.
- Los gastos financieros devengados antes de la puesta en condiciones de funcionamiento en los inmovilizados que necesiten un período de tiempo superior al año para estar en condiciones de uso

*Ejemplo.* Supongamos la compra de un aerogenerador en los que se pacta una entrega de dinero a la firma del contrato de 1.000.000 y un segundo pago, en el momento en el que se termine la instalación que se espera se produzca un año después, de 2.000.000. El tipo de interés del proveedor se estima en el 5 por 100. Por costes de rehabilitación del lugar se estiman 300.000 y por retiro 100.000, la tasa de actualización a utilizar será el tipo de interés libre de riesgo que estimamos en el 2 por 100. Además, si el aerogenerador supera una producción anual, medida en megavatios, tomando como referencia los tres años siguientes a su puesta en funcionamiento, se ha pactado un pago de 300.000 euros adicionales al proveedor. Suponiendo una vida útil de 10 años el valor del inmovilizado una vez puesto en funcionamiento se compondrá de la suma de las siguientes partidas:

El aerogenerador en el momento en que esté en condiciones de funcionamiento tendrá un valor integrado por:

- El anticipo de 1.000.000

- El interés devengado por el anticipo durante el tiempo que duró la instalación del inmovilizado estimado al 5 por 100 que determina 50.000.
- El valor actual de los costes de rehabilitación y retiro que han de producirse al final de los diez años de vida útil del bien. La actualización se llevará a cabo a la tasa del 2 por 100, computamos un plazo de diez años y medio para proceder a su actualización lo que determina un valor de 324.906.
- El valor actual del pago contingente se determinará utilizando un tipo de interés del 2 por 100 (se ha utilizado el tipo al que se actualiza la provisión aunque quizás fuera más adecuado utilizar el tipo del proveedor) y considerando que se pagará dentro de tres años. El valor actual del pago es 282.697.

El asiento de diario que se producirá en el momento de la entrega será:

<b>Asiento de diario a la puesta en funcionamiento</b>			
<b>Código</b>	<b>Cuentas</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
212	Inmovilizado: Instalaciones técnicas	3.657.603	
232	A Instalaciones técnicas en montaje		1.000.000
143	A Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		324.906
76X	A Incorporación al activo de gastos financieros		50.000
570	A Tesorería		2.000.000
14?	A Provisión para pago contingente		282.697

### **3. Valoración posterior**

#### **3.1. Reparaciones, renovaciones, ampliaciones y piezas de recambio**

La norma segunda estudia la problemática relativa a las reparaciones, ampliaciones y mejoras junto con el estudio de las normas relativas al proceso de amortización. En general, esta norma es similar a la Resolución de 1991. Distingue la reparación y conservación de un proceso de renovación, siendo este último tendente a recuperar las características iniciales del bien objeto de misma, su coste se capitalizará aumentando el valor del activo y los elementos sustituidos se darán de baja reduciendo el valor del inmovilizado. Como novedad ordena que si en el proceso de renovación no pudiese conocerse el valor en libros del elemento sustituido, que en la norma anterior obligaba a considerar la operación como reparación, se estimará en base al valor del nuevo elemento.

La ampliación se define como un proceso mediante el cual se incorporan nuevos elementos a un inmovilizado, obteniéndose una mayor capacidad productiva. Mientras que la mejora persigue un aumento de la eficiencia productiva. En un caso se trata de aumentar el número de unidades producidas y en el otro de hacerlo a costes más reducidos. También puede que el proceso determine un alargamiento de la vida útil estimada del activo lo que supone, en definitiva, una mayor capacidad productiva. Si en

el proceso se han de sustituir elementos el valor neto contable de estos elementos sustituidos reducirá el valor del activo.

Por último, la norma segunda se ocupa de las piezas de recambio del inmovilizado material considerando como tales a las destinadas para ser montadas en sustitución de otras semejantes, se valoran siguiendo normas generales del inmovilizado material, considerando las siguientes precisiones:

- a) Las piezas de recambio cuyo ciclo de almacenamiento sea inferior al año se contabilizarán como existencias en el grupo 3.
- b) Aquellas piezas adquiridas con el objetivo de mantener un nivel de repuestos de seguridad de elementos concretos, se registrarán junto con los bienes que vayan a sustituir y se someterán al mismo proceso de amortización. Se prevé que cuando no sea posible identificar la pieza a sustituir, en todo caso se aplicará un método racional de amortización que ponga de manifiesto la depreciación experimentada. En la cuenta 212- Instalaciones técnicas- se indica expresamente que deben integrarse los repuestos y recambios.

### 3.2. Amortización

La Resolución comienza identificando la amortización con la depreciación que normalmente sufren los bienes de inmovilizado por su funcionamiento, uso y disfrute, debiéndose valorar, en su caso, la obsolescencia técnica o comercial que pudiera afectarlos. Repite las definiciones contenidas en el PGC del valor amortizable, el residual, vida útil y económica y lo desarrolla describiendo en su apartado 3.5 los distintos métodos de amortización, además de puntualizar otros aspectos.

La vida útil la vincula a los factores que inciden en la vida productiva del inmovilizado, señalando expresamente el uso y desgaste físico esperado, la obsolescencia técnica o comercial y los límites legales u otros que afecten a la utilización del activo.

#### 3.2.1. *Métodos de amortización*

Comienza afirmando que el método de amortización reflejará el patrón con arreglo al cual se espera que se consuman los beneficios o rendimientos económicos inherentes al activo, medidos en unidades físicas. Establece que se podrán utilizar los métodos que de acuerdo con un criterio técnico-económico distribuyan los costes de la amortización a lo largo de la vida útil, con independencia de consideraciones fiscales o de las condiciones de rentabilidad en que se desenvuelve la empresa. Se alude concretamente al método lineal, al decreciente, que dará lugar a un cargo por amortización que irá disminuyendo a lo largo de su vida útil, y al de unidades de producción.

Respecto a los bienes del inmovilizado material que son objeto de agotamiento, tales como las minas, afirma que se amortizarán aplicando el método que mejor refleje el patrón con arreglo al cual se estima que vayan a ser consumidos. En particular las minas se amortizarán en función del tonelaje extraído o utilizando otros criterios racionales que se apoyen en bases firmes de gestión.

#### 3.2.2. *Otras cuestiones*

El proceso de amortización se inicia cuando el activo esté en condiciones de funcionamiento, entendiéndose por ello, desde que pueda producir ingresos con regularidad, una vez concluidos los períodos de prueba, es decir cuando este disponible para su utilización. Con carácter general se entenderá que un activo está en condiciones de funcionamiento después de superar el montaje, instalación y pruebas necesarias, y

esté en condiciones de participar normalmente en el proceso productivo al que están destinados.

El proceso de amortización cesará en la fecha en la que el activo se clasifique como activo mantenido para la venta y no cesará aun cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado temporalmente de uso, a menos que se encuentre totalmente amortizado, con independencia de revisar su patrón de consumo.

Con carácter general se amortizará de forma independiente cada parte de un elemento de inmovilizado que tenga un coste significativo en relación al coste total del elemento. Pero se permite agrupar aquellas partes que tenga vida útil y métodos de amortización coincidentes y que formen parte de un mismo elemento. Afirma que los terrenos y los edificios son activos independientes aunque se hayan adquirido conjuntamente y que los terrenos tienen una vida ilimitada y por tanto no se amortizan dejando al margen algunas excepciones como minas, canteras, vertederos, o algunos componentes depreciables como los cierres. Si el coste del terreno incluye costes de desmantelamiento, traslado y rehabilitación, esa porción de coste se amortizará a lo largo del período en el que se obtengan beneficios por haber incurrido en esos costes.

#### **4. Formas especiales de adquisición del inmovilizado material**

Dentro de este apartado la Resolución incluye a las adquisiciones a título gratuito, las permutas y las aportaciones de capital no dinerarias. Desarrolla especialmente la problemática de las permutas con pago parcial en efectivo y aclara que en las adquisiciones a título gratuito de derechos de uso sobre bienes del inmovilizado material que abarquen la práctica totalidad de su vida económica se considerarán como adquisiciones de inmovilizado siendo la contrapartida una cuenta de subvenciones, donaciones, aportaciones de capital o dividendos según el desarrollo contenido en la NRV 18ª -Subvenciones, donaciones y legados recibidos-.

##### **4.1. Permutas de inmovilizado**

El PGC clasifica las permutas en comerciales o no comerciales. Serán comerciales cuando:

- a) La configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo del inmovilizado recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo del activo entregado; o
- b) El valor actual de los flujos de efectivo después de impuestos de las actividades de la empresa afectadas por la permuta, se ve modificado como consecuencia de la operación.

Además es necesario, que cualquiera de las diferencias surgidas por las anteriores causas a) o b), resulte significativa al compararla con el valor razonable de los activos intercambiados.

La Resolución repite estos criterios exigiendo, además, que las diferencias sean significativas. Desarrolla el tratamiento de las permutas mixtas, aquellas en las que para equilibrar las contraprestaciones de las partes se realicen entregas de efectivo. Se establece que en las operaciones de permuta en que se entregue como pago parcial efectivo u otro activo monetario, o se reciba, se presumirán comerciales, salvo que la contraprestación monetaria no sea significativa en comparación con el componente no monetario de la transacción. Nada dice de cómo evaluar la importancia del pago en efectivo.

Los criterios de valoración serán:

- En las permutas no comerciales el inmovilizado recibido se valorará por el *valor contable* del bien que se da de baja más, en su caso, las contrapartidas monetarias que se hubieran entregado, con el límite, cuando esté disponible, del valor razonable del inmovilizado recibido si éste fuera menor. Esta valoración conlleva que no nunca podrán surgir beneficios y sí pérdidas en el caso excepcional de que el bien recibido se valorase por debajo del valor contable del entregado
- En las permutas comerciales:
  - La empresa que entrega el diferencial monetario valorará el bien añadiendo al *valor razonable del bien entregado* las contrapartidas monetarias, pero si se tiene evidencia del valor razonable del activo recibido se preferirá este valor. Resulta difícil de imaginar la existencia de casos en los que no se conozco este último valor.
  - La empresa que recibe el diferencial monetario reconocerá el *bien recibido por su valor razonable*.

Las cuentas que recogen las diferencias serán la 671-Pérdidas procedentes del inmovilizado material- y la 771-Beneficios procedentes del inmovilizado material-.

*Ejemplo.* Permuta de un solar valorado contablemente en 1.000, cuyo valor razonable es de 1.400, por una construcción valorada cuyo valor razonable es de 3.200 entregando para ajustar la operación en metálico 1.800. La contabilización que realizará la entidad partiendo de la calificar la operación como comercial será:

<b>Asiento de diario en el momento de la permuta</b>			
<b>Código</b>	<b>Cuentas</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
211	Construcciones	3.200	
210	A Terrenos		1.000
570	A Efectivo		1.800
771	A Beneficios procedentes del inmovilizado material		400

La Resolución aborda el caso de una permuta no comercial en la que intervenga un elemento que tenga su valor deteriorado. Establece que *cuando existan pérdidas por deterioro acumuladas que afecten al inmovilizado entregado, la diferencia entre su precio de adquisición y su amortización acumulada será el límite por el que se podrá valorar el inmovilizado recibido a cambio, en el caso de que el importe recuperable de éste último fuera mayor que el valor contable del bien entregado*. Se utilizará la cuenta de 791 -Reversión del deterioro del inmovilizado material-.

*Ejemplo.* Supongamos la permuta de un activo cuyo coste de adquisición fue de 1.000, con una amortización acumulada es de 700 y tiene una pérdida por deterioro de 100. Su valor neto contable es de 200, suponiendo que se permutase por un activo cuyo valor razonable fuese de 400. Suponiendo que la permuta fuese no comercial el valor por el que se reconocería el nuevo activo tendría el tope de 300 y se contabilizaría una reversión del deterioro por importe de 100..



Si la permuta fuese comercial se valoraría el bien recibido en 400, apareciendo un beneficio de 200 contabilizado en la cuenta 771-Beneficios procedentes del inmovilizado material-.

#### 4.2. Aportaciones de capital no dinerarias

Es una transcripción de lo dispuesto en el PGC, y señala que los bienes recibidos en concepto de aportación no dineraria de capital se valoraran por su valor razonable y para el caso excepcional en el que surja una diferencia entre los valores de escritura y los valores por los que deben registrarse los bienes recibidos –el valor razonable-, la citada diferencia se reconocerá en la cuenta 110-Prima de emisión o asunción-.

### 5. Baja en cuentas

La Resolución desarrolla aspectos que hasta ahora estaban contemplados en Consultas como los casos especiales de entregas a título gratuito, de expropiaciones, bajas por siniestros, en ejecución de garantías y daciones en pago.

#### 5.1. La regla general

Normalmente el inmovilizado se dará de baja en el momento de su enajenación o disposición por otra vía, o cuando no se espere obtener del mismo beneficios o rendimientos económicos futuros. La diferencia entre el importe que en su caso se obtenga, neto de costes de venta, y su valor contable determinará el resultado de enajenación que se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se produzca, formando parte del resultado de explotación. Las cuentas que recogen estos resultados están contenidas en los subgrupos 67 y 77, según se trate de pérdidas o de beneficios. La inclusión dentro del resultado de la explotación de estos resultados puede desvirtuar la imagen de la actividad típica de la empresa, en el PGC 90 no se incluían en el resultado de explotación sino en el extraordinario, que ahora ya no existe.

#### 5.2. Casos especiales

Se trata de una serie de casos atípicos como aquellos en los que la entrega se realiza forzosamente, como en una expropiación, gratuitamente, en las donaciones, exista un siniestro que implique la desaparición física del bien, un incendio, u otros, como la dación en pago.

##### 5.2.1. Entregas gratuitas

Distingue entre que la operación se realice con una empresa independiente o con una del grupo. En el primer caso se contabilizará la baja del activo contra una cuenta de gastos. En el caso de que la entrega se realice a favor de una empresa del grupo la contabilización sigue el criterio establecido en la NRV 21 -Operaciones entre empresas del grupo- que ordena contabilizar estas operaciones por su valor razonable y que en caso de que el precio acordado difiriese de su valor razonable, la diferencia deberá registrarse atendiendo a la realidad económica de la operación. Ello nos lleva a la NRV 18 relativa a las subvenciones, que en su apartado 2, regula estas operaciones cuando son recibidos de socios o propietarios y considera que se deben registrar directamente en los fondos propios salvo el caso especial de empresas del sector público. Esta materia ha sido desarrollada a través de varias consultas por el ICAC analizando casos en los que el importe entregado supera el porcentaje de participación y cual debe ser el tratamiento que ha de dar el socio que realiza la aportación

*Ejemplo.* Una sociedad dona a una filial de la que posee el 60% unos terrenos que tiene contabilizados por un valor de 1.000, siendo su valor razonable en el momento de la

operación de 2.000. Suponiendo que los otros socios realizaran una aportación proporcional a su porcentaje de participación y se instrumentase como donación, la contabilización sería:

<b>Asiento de diario en el momento de la entrega</b>			
<b>Código</b>	<b>Cuentas</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
211	Participaciones LP en partes vinculadas	2.000	
210	A Terrenos		1.000
771	A Beneficios procedentes del inmovilizado material		1.000

### 5.2.2. *Baja por expropiación*

Atendiendo a las especialidades de este procedimiento delimita distintas cuestiones. La baja del bien se producirá cuando se produzca la puesta a disposición, momento que coincidirá con la firma del acta de consignación del precio y ocupación. Caso de que el se reciba un depósito previo a cuenta, se deberá contabilizar la entrada de tesorería y un pasivo por el anticipo recibido hasta el momento de la puesta a disposición. Y, producida la ocupación, si el importe final a recibir estuviese condicionado por la resolución de un recurso no se podrá contabilizar cantidad alguna adicional hasta que exista una sentencia firme al respecto. Una vez reconocido el derecho de cobro y hasta que se produzca su cobro, se procederá a reconocer, en su caso, el correspondiente ingreso financiero de acuerdo con el método del tipo de interés efectivo.

### 5.2.3. *Baja por siniestro*

Ordena dar de baja el valor en libros del inmovilizado material que ya no puedan ser utilizados por causa de un incendio, inundación o cualquier siniestro mediante el reconocimiento de un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias. La cuenta 678 -Gastos excepcionales- es la que debe ser utilizada de contrapartida. Esta materia fue regulada por primera vez en las Normas de adaptación del PGC 1990 a las Sociedades Anónimas Deportivas, aprobada por Orden del Ministerio de Economía, de 27 de junio de 2000 y por diversas consultas entre la que destacamos la 5 del BOICAC 77 de marzo de 2009, dictada en desarrollo del PGC 2007.

La Resolución establece que *cuando el activo se encuentre asegurado y la compensación a recibir sea prácticamente cierta o segura, es decir, la empresa se encuentre en una situación muy próxima a la que goza un titular de un derecho de cobro, habrá que registrar contablemente la indemnización a percibir circunstancia que motivará el reconocimiento del correspondiente ingreso*. Hecha esta afirmación introduce un límite al reconocimiento afirmando que *hasta que no desaparezca la incertidumbre asociada a la indemnización que finalmente se acuerde, la empresa solo podrá contabilizar un ingreso por el importe de la pérdida incurrida, salvo que el importe mínimo asegurado fuera superior, en cuyo caso, el ingreso se registrará por este último valor, siempre y cuando la entidad aseguradora hubiera aceptado el siniestro*. Lo que equivale a que para reconocer beneficios la indemnización habrá de estar aceptada por la aseguradora.

*Ejemplo.* Como consecuencia de un incendio se dan de baja activos pertenecientes al inmovilizado material cuyo precio de adquisición había sido de 10.000 y figuraban

amortizados en 4.000. El valor por el que estaban asegurados era de 12.000. Aún está abierto el proceso negociador pero la aseguradora está dispuesta a satisfacer 10.000 y la compañía pretende obtener 11.000, la diferencia se debe al posible valor residual de alguna instalación. Los asientos a realizar en el momento, suponiendo que la cifra de 10.000 sería prácticamente cierta serían:

<b>Asiento de diario en el momento de la entrega</b>			
<b>Código</b>	<b>Cuenta</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
54	Créditos C/P	10.000	
21	A Inmovilizado		10.000
28	Amortización acumulada	4.000	
77	A Beneficios procedentes del inmovilizado		4.000

**5.2.4. Baja en ejecución de una garantía, y por la dación en pago o para pago de una deuda**

En cualquiera de los casos se ordena dar de baja los bienes por su valor en libros y cancelar el pasivo que reconozca la obligación haciendo surgir por diferencia el posible resultado. Se analiza la existencia de dos tipos posibles resultados, uno que surge por diferencia entre el valor razonable del inmovilizado y su valor en libros, que se calificará como resultado de explotación, y otro, que se calificará como resultado financiero, por la diferencia entre el valor del pasivo que se cancela y el valor razonable del inmovilizado entregado.

*Ejemplo.* Se realiza la entrega de un terreno que figura contabilizado por un valor de 10.000 y cuyo valor razonable es de 15.000. Se conviene con el acreedor que con esa entrega queda saldada una deuda contabilizada por un valor de 18.000. Esta operación se realiza en el contexto de una empresa muy descapitalizada y próxima a una situación de concurso.

<b>Asiento de diario en el momento de la entrega</b>			
<b>Código</b>	<b>Cuenta</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
211	Deudas	18.000	
210	A Terrenos		10.000
769	Otros ingresos financieros		3.000
771	A Beneficios procedentes del inmovilizado		5.000

**6. Inversiones inmobiliarias**

La regulación de estos activos es muy escueta en el PGC, se refiere a ella en la NRV 4ª ordenando que *los criterios contenidos en las normas anteriores – se refiere a las del inmovilizado material- se aplicarán a las inversiones inmobiliarias*, pero lo que se ha de entender por inversiones inmobiliarias aparece delimitado en la propio subgrupo 22

al definir las cuentas 220 y 222, esta misma definición es transcrita por la Resolución entendiéndose por inversiones inmobiliarias las definidas por el PGC *como activos corrientes que sean inmuebles y que se posean para obtener rentas, plusvalías o ambas, en lugar de para:*

- a) *Su uso en la producción o suministro de bienes o servicios distintos del alquiler, o bien para fines administrativos; o*
- b) *Su venta en el curso ordinario de las operaciones de la empresa.*

La Resolución aclara diversos supuestos que podían plantear dudas referentes tanto a la clasificación inicial como al cambio de destino. En referencia a las primeras ordena:

#### 6.1. Clasificación inicial

- Los terrenos y edificios cuyos usos futuros no estén determinados en el momento de su incorporación al patrimonio de la empresa se calificarán como inversión inmobiliaria. Incluye a los que estén en proceso de construcción o mejora para su uso futuro como inversiones inmobiliarias.
- Casos mixtos en los que el inmueble se destine tanto para la generación de plusvalías o rentas como para la producción o suministro de bienes o servicios, incluyendo su utilización para fines administrativos. Si se puede distinguir la parte del inmueble destinada a cada finalidad se le dará el tratamiento correspondiente a cada parte, vincula esta división a que las distintas partes puedan ser vendidas de forma independiente. En caso contrario, el inmueble solo podrá calificarse como inversión inmobiliaria cuando se utilice una porción insignificante del mismo para la producción o suministro de bienes o servicios o para fines administrativos. Señala, también, que la prestación de servicios complementarios a los ocupantes de un inmueble no impedirá su tratamiento como inversión inmobiliaria en la medida que dichos servicios puedan ser calificados como poco significativos en relación al contrato global. No contiene ningún parámetro para medir la relevancia de estos servicios, podemos utilizar una relación entre los ingresos del inmueble y los costes de los servicios como indicador.

#### 6.2. Cambio de destino

Un inmueble, según su finalidad, puede estar clasificado como existencia –si la actividad ordinaria es la venta de inmuebles–, como inversión inmobiliaria, o como inmovilizado material. El cambio de uno a otro grupo conlleva denominaciones distintas de las cuentas que los contienen, con el consiguiente efecto en la presentación en el balance y en cuentas de resultados y la utilización de diferentes reglas de valoración, sobre todo, entre existencias y los otros dos grupos.

- La Resolución establece que la reclasificación de inversiones inmobiliarias a inmovilizado material tendrá lugar cuando se cambie el destino del inmueble pasando de utilizarlo para la obtención de rentas y plusvalías a hacerlo con fines productivos y viceversa.
- La reclasificación a existencias tendrá lugar *cuando la empresa inicie una obra encaminada a producir una transformación sustancial del inmueble con la intención de venderlo*. Aclara que la simple intención de venderlo sin realizar obra sustancial no determina la reclasificación y que la mera realización de una obra que no tenga por finalidad un cambio de la utilidad o función tampoco. La reclasificación desde existencias tendrá lugar cuando

el inmueble sea objeto de arrendamiento operativo en aquellas empresas cuya actividad ordinaria sea la venta de inmuebles.

Conviene recordar que la NRV 7ª relativa a los elementos mantenidos para la venta hace referencia a activos que previamente estuvieron clasificados dentro del inmovilizado.