

Las ganancias y pérdidas patrimoniales en la transmisión de participaciones sociales: la prueba y la presunción del artículo 37.1 b) de la LIRPF (tasación pericial contradictoria)

Análisis de la **STS de 12 de enero de 2024, rec. núm. 2705/2022**

Antonio Sánchez Gervilla

Doctor en Derecho.

Abogado. Sanger Abogados (España)

Extracto

Se analiza en el presente comentario la doctrina emanada de la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 enero de 2024, que aborda, de nuevo, un aspecto de nuclear relevancia práctica respecto al artículo 37.1 b) de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas (LIRPF), cual es dirimir si las reglas de valoración contenidas en dicho precepto constituyen una comprobación de valores en la que se emplean los medios de comprobación del artículo 57.1 a) o i) de la Ley general tributaria (LGT) y, por tanto, hay que realizar la valoración por el procedimiento de comprobación de valores del artículo 134 de la LGT y ofrecer la posibilidad de solicitar la tasación pericial contradictoria conforme al artículo 135 de la LGT, o, por el contrario, supone la fijación del valor por aplicación de una norma legal (art. 159.5 del Reglamento general de aplicación de los tributos), en cuyo caso no estamos ante una comprobación de valores y no se puede promover la tasación pericial contradictoria. Para el Alto Tribunal, que se pronuncia en la resolución comentada fijando doctrina, la determinación del valor de transmisión de las participaciones sociales de una entidad no cotizada en mercados efectuada por aplicación de las reglas de valoración contenida en el artículo 37.1 b) de la LIRPF no constituye una comprobación de valor en la que se empleen los medios de comprobación del artículo 57.1 a) o i) de la LGT, por lo que no resulta de aplicación la normativa de la tasación pericial contradictoria ni es admisible su utilización en corrección de la liquidación tributaria resultante.

Publicado (en avance *online*): 18-09-2024

Cómo citar: Sánchez Gervilla, A. (2024). Las ganancias y pérdidas patrimoniales en la transmisión de participaciones sociales: la prueba y la presunción del artículo 37.1 b) de la LIRPF (tasación pericial contradictoria). (Análisis de la STS de 12 de enero de 2024, rec. núm. 2705/2022). *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 499, 121-130. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.21429>

1. Supuesto de hecho

La génesis del presente supuesto parte de la declaración del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) del ejercicio 2011, realizado por una persona, a la que denominaremos en adelante D.^a Vicenta, quien en dicho ejercicio había transmitido determinadas participaciones sociales de dos mercantiles, una denominada Midisa Holding, SL (100 % de su capital), siendo el precio de transmisión declarado de 3.007 euros, y otra Galeato Servicios y Obras, SA (40 % de su capital), siendo el precio de transmisión declarado de 24.042 euros.

En el curso de una comprobación limitada abierta respecto del IRPF del ejercicio 2011, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) requirió a D.^a Vicenta, entre otros extremos, la aportación de la documentación relativa a la transmisión de las participaciones antes referidas.

D.^a Vicenta argumentó que el importe de transmisión declarado era el que se correspondía al precio normal de mercado, justificándolo en la existencia de dificultades financieras de las empresas que determinaron, en ejercicios posteriores, la situación de concurso y se refirió a la aportación de un «informe de técnico» para demostrar que el valor de transmisión se correspondía con el valor normal de mercado, anunciando su intención de promover la práctica de tasación pericial contradictoria y reservándose su derecho a promoverla.

Concluido el procedimiento de comprobación limitada, la AEAT practicó liquidación provisional frente a D.^a Vicenta y, respecto a las participaciones de Midisa Holding, SL, aplicando lo dispuesto en los artículos 35.2 y 37.1 b) de la Ley del IRPF (LIRPF), determinó un valor de transmisión, resultante de la capitalización al tipo del 20 % del promedio de los resultados de los tres últimos ejercicios cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto, que ascendía a la suma de 38.529,55 euros, cuando el valor de transmisión

declarado fue de 3.007 euros, y, en cuanto a la transmisión de acciones de la entidad Galeato Servicios y Obras, SA, la Administración tributaria determinó un valor mínimo de transmisión de 304.990,67 euros, en aplicación del artículo 37.1 b) de la LIRPF, sobre la base del patrimonio neto de la empresa en el último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto, el de 2010, que ascendía a la cantidad de 762.476,68 euros, siendo el precio de transmisión declarado de 24.042 euros.

Frente a dicha liquidación, D.^a Vicenta interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Castilla-La Mancha, en la cual manifestó que: «se reserva el derecho a promover tasación pericial contradictoria dentro del plazo establecido en el art. 135 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria», aunque en otrosí manifestó que interponía la reclamación económico-administrativa y no promovía la tasación pericial contradictoria, de la que afirmó no desistir, lo que justificó: «porque en el acuerdo de liquidación se señala expresamente por parte de la AEAT que no tenemos derecho a instar el procedimiento de aplicación de los tributos que esta parte considera procedente». La resolución económico-administrativa consideró que la aplicación del artículo 37.1 b) de la LIRPF no suponía la aplicación de un método de comprobación de valores, siendo este requisito imprescindible para poder promover la tasación pericial contradictoria.

Contra la citada resolución que confirmó la liquidación, D.^a Vicenta interpuso recurso contencioso-administrativo, que se tramitó con el número 736/2019 ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Castilla-La Mancha, contra la resolución del TEAR de Castilla-La Mancha, por la que se acordó desestimar la reclamación económico-administrativa, formulada frente a la liquidación provisional del IRPF, ejercicio 2011, girada por la Administración tributaria.

D.^a Vicenta alegó en el citado recurso que la inadmisión de la solicitud de tasación pericial contradictoria acordada por la Agencia Tributaria era contraria a derecho y, por tanto, había de anularse, añadiendo que la Ley general tributaria (LGT) reconoce en su artículo 135 el derecho de los contribuyentes a promover la tasación pericial contradictoria de un valor comprobado por la Administración conforme a cualquiera de los medios recogidos en el artículo 57 de la LGT, en cuyo apartado primero, letra a), se encuentra el método de capitalización al porcentaje que la ley de cada tributo señale, debiendo entenderse recogido en dicho método el previsto en el artículo 37.1 b) de la LIRPF; asimismo, a su decir, la determinación del valor de transmisión de las participaciones sociales fijado por el artículo 37.1 b) de la LIRPF encaja absolutamente en el artículo 57.1 i) de la LGT, cuando señala: «1. El valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración tributaria mediante [...] cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo».

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Castilla-La Mancha dictó sentencia, con fecha 14 de diciembre de 2021 (NFJ087586), en la que estimó el recurso contencioso-administrativo.

La *ratio decidendi* de su decisión la podríamos condensar en el siguiente párrafo:

El valor de las participaciones de la mercantil FELIXCAN, S.L. determinado en aplicación de lo dispuesto en el 37.1 b) de la LIRPF, es una verdadera comprobación de valores, porque tendría encaje en alguno de los métodos de comprobación establecidos en el artículo 57.1 de la LGT; concretamente en los supuestos a) e i).

El abogado del Estado preparó recurso de casación contra la meritada sentencia ante el Tribunal Supremo (TS), Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, el cual fue admitido mediante auto de fecha 6 de octubre de 2022 (NFJ087585) para el examen de la siguiente cuestión:

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si la determinación del valor de transmisión de las participaciones sociales de una entidad por aplicación de la regla de valoración contenida en el artículo 37.1.b) de la Ley del IRPF constituye una comprobación de valor en la que se emplean los medios de comprobación del artículo 57.1 a) y/o i) de la LGT y, por tanto, hay que realizar la valoración por el procedimiento de comprobación de valores del artículo 134 de la LGT y ofrecer la posibilidad de solicitar la tasación pericial contradictoria conforme al artículo 135 o, por el contrario, supone la fijación del valor por aplicación de una norma legal (artículo 159.5 del RGAT), en cuyo caso no estamos ante actuaciones de comprobación de valores.

Finalmente, el Alto Tribunal, por medio de la sentencia aquí comentada, estimó el recurso interpuesto por la Abogacía del Estado, en nombre y representación de la Administración general del Estado, y casó la sentencia recurrida, la cual anuló, por ser contraria a la doctrina que fijaba en dicha sentencia, acordando la retroacción de actuaciones para que, con nuevo señalamiento, la Sala de instancia valorase la prueba practicada y resolviese la totalidad de las cuestiones suscitadas en el litigio (*ergo*, no todo está perdido para D.ª Vicenta).

2. Doctrina del tribunal

Con fecha 12 de enero de 2024, el TS, en la sentencia objeto de comentario, fijó como doctrina jurisprudencial, la siguiente:

Como conclusión de todo lo expuesto, debemos declarar como doctrina jurisprudencial que la determinación del valor de transmisión de las participaciones sociales de una entidad no cotizada en mercados efectuada por aplicación de las reglas de valoración contenida en el artículo 37.1.b) de la Ley del IRPF no constituye una comprobación de valor en la que se empleen los medios de comprobación del

artículo 57.1.a) y/o i) de la LGT, por lo que no resulta de aplicación la normativa de la tasación pericial contradictoria ni es admisible su utilización en corrección de la liquidación tributaria resultante.

3. Comentario crítico

De nuevo, el artículo 37.1 b) de la LIRPF se sitúa en el epicentro de la polémica, esta vez para abordar una cuestión de gran calado práctico (no tanto dogmático) como es la resultante de dirimir si las reglas de valoración contenidas en dicho precepto constituyen una comprobación de valores en la que se emplean los medios de comprobación del artículo 57.1 a) o i) de la LGT y, por tanto, hay que realizar la valoración por el procedimiento de comprobación de valores del artículo 134 de la LGT y ofrecer la posibilidad de solicitar la tasación pericial contradictoria conforme al artículo 135 de la LGT (tesis de D.^a Vicenta y de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Castilla-La Mancha), o, por el contrario, supone la fijación del valor por aplicación de una norma legal (art. 159.5 del Reglamento general de aplicación de los tributos –RGAT–), en cuyo caso no estamos ante una comprobación de valores y no se puede promover la tasación pericial contradictoria (tesis del TEAR de Castilla-La Mancha, de la Abogacía del Estado y, finalmente, fijando doctrina, de la Sala Tercera del TS).

En nuestra opinión, y siendo conscientes de que la cuestión planteada admite diversos razonamientos jurídicos, todos ellos atendibles, entendemos que la tesis de la Sala Tercera del TS, cuya doctrina se contiene en la sentencia objeto de comentario, se halla mejor construida desde un punto de vista dogmático y se ajusta mejor a la interpretación teleológica del precepto, lo que, a continuación, vamos a tratar de desarrollar.

A nuestro decir, para aprehender la construcción dogmática del precepto comentado (art. 37.1 b) de la LIRPF), primero se ha de acudir al artículo 34.1 a) de la LIRPF, en el cual se establece la norma general a la hora de determinar las ganancias patrimoniales, según la cual, estas se obtendrán de: «la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales».

Seguidamente, al artículo 35.2 de la LIRPF, el cual nos concreta la conformación de dichos valores en las transmisiones a título oneroso, siendo que, en lo referido al de transmisión, establece:

2. El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere la letra b) del apartado 1 en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.

Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste.

De ello se puede concluir que, si calculáramos la ganancia patrimonial según estas reglas generales, y la Administración tributaria no estuviera conforme con el valor de transmisión declarado por el contribuyente, iniciando su comprobación a través del procedimiento establecido en el artículo 134 de la LGT, por alguno de los medios establecidos en artículo 57 de la LGT, resulta indiscutible que nos halláramos ante un procedimiento de comprobación de valores, con posibilidad de promover la tasación pericial contradictoria (ex art. 135 de la LGT).

Ahora bien, el legislador, dentro de sus facultades, quiso –ya desde la lejana Ley 18/1991 (art. 46.cuatro)–, con la finalidad, a todas luces plausible, de facilitar la valoración de algunos bienes, rentas o derechos intrínsecamente complejos de valorar, establecer para estos unas normas específicas de valoración. Esto es, «derogar» la norma general (art. 35.2 de la LIRPF) y establecer unas reglas específicas para la valoración de dichos bienes, rentas o derechos (art. 37 de la LIRPF).

En consecuencia, y sin mayores circunloquios, se debe concluir que, cuando la Administración tributaria aplica las citadas reglas específicas previstas en la ley –en este supuesto, del IRPF–, y aunque resulte tautológico, la valoración así obtenida resulta directamente de una ley y, por tanto, no se considera una actuación de comprobación de valores (art. 159.5 del RGAT), lo que, de suyo, veda la posibilidad de promover la tasación pericial contradictoria.

Que lo anterior es así se comprueba sin mayor dificultad contrastando la norma general del artículo 35.2 de la LIRPF –la Administración tributaria, si quiere discutir al contribuyente el valor de transmisión declarado por este, tiene que dar inicio al procedimiento de comprobación de valores previsto en el art. 134 de la LGT, por alguno de los medios previstos en el art. 57 de la LGT (y, por lo tanto, cabe promover la tasación pericial contradictoria –art. 135 de la LGT)– con lo previsto en el artículo 37.1 b) de la LIRPF –la Administración tributaria puede aplicar el mayor de los valores resultantes de las reglas previstas en dicho precepto para fijar el valor mínimo de transmisión (y, por lo tanto, no cabe promover la tasación pericial contradictoria –art. 135 de la LGT)–.

Como sosteníamos *ab initio*, creemos que la tesis que se acaba de exponer –y que fija como doctrina el Alto Tribunal en la sentencia aquí comentada–, se halla mejor construida dogmáticamente que la sostenida por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Castilla-La Mancha, la cual, en nuestra opinión, parte de una premisa errónea y, desde allí, construye toda su teoría, lo cual podemos comprobar en el siguiente párrafo de su resolución (FD 4):

La tasación pericial contradictoria debe admitirse siempre que la Administración haya procedido a efectuar una comprobación de valores; así resulta de lo dispuesto en el artículo 57.2 y 135.1 de la LGT; es decir, siempre que la Administración no haya dado por bueno el valor declarado por el interesado.

Como vemos, para la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Castilla-La Mancha, se dará una comprobación de valores siempre que la Administración tributaria no dé por bueno el valor declarado por el interesado, lo cual, desde un punto de vista dogmático, resulta, cuando menos, discutible.

Así las cosas, nos podrá gustar más o menos o será más o menos discutible la elección del legislador, pero de lo que no cabe duda, a nuestro juicio, es de que, para el caso de que la Administración tributaria no dé por bueno el valor declarado por el interesado, en un caso (norma general –art. 35.2 de la LIRPF–) nos encontramos ante una comprobación de valores y, sin embargo, en el otro (normas específicas de valoración –art. 37.1 b) de la LIRPF–¹) nos hallamos ante la fijación del valor por aplicación directa de una ley.

Conviene en este momento traer a colación la que, en nuestra opinión, es una resolución de obligada lectura y fundamental para aprehender el artículo 37.1 b) de la LIRPF. Nos estamos refiriendo a la resolución de 26 de abril de 2022, emitida por el TEAC.

En el FD 2 de la citada resolución podemos leer, en referencia a los artículos 34 y 35.2 de la LIRPF, *supra* comentados:

Por tanto, en cuanto al valor de transmisión de los bienes y/o derechos enajenados que ha de tenerse en cuenta, el valor «normal de mercado» de los mismos es un «suelo fiscal» mínimo que nunca podrá traspasarse –a la baja–, incluso ni aunque se pruebe que transmisión se ha realizado efectivamente por un importe inferior a tal valor «normal de mercado».

Respecto de esta cuestión, cabe hacer aquí una importante reflexión pues incide en lo que nos ocupa, que es la siguiente: como venimos diciendo, el impuesto grava «la renta», y parecería que, cuando ésta proviene de una transmisión onerosa, la renta

¹ Respecto a las reglas de valoración ínsitas en el artículo 37.1 b) de la LIRPF, la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 26 de abril de 2022 (RG 7287/2021 –NFJ085935–), acertadamente, señala:

De entrada, ésa de que de los resultados de esas dos fórmulas deba tomarse el mayor de los dos, es una previsión que si se contempla irreflexivamente puede parecer abusiva, pero que es totalmente lógica y acertada, pues hay entidades que pueden incorporar un valor patrimonial muy cuantioso sin deparar rentas significativas, mientras que hay otras que pueden ser titulares de negocios de beneficios espectaculares que consiguen con un patrimonio poco relevante; y tanto en un caso como en el otro esas entidades pueden tener un relevante valor, que trasladan a los títulos-valores que integran su capital social.

Añadiendo, posteriormente:

Y dos fórmulas de cálculo que responden a unos criterios razonables y que también han sido aceptadas pacíficamente, pues tampoco son recientes y ahí siguen, ya que con una redacción prácticamente idéntica estaban ya en el art. 35.1.b) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, y con un sentido equivalente en el art. 48.Uno.b de la Ley 18/1991, de 6 de junio.

debería ser lo que hemos percibido por lo transmitido menos lo que nos costó; y sin embargo el art. 35.2 nos dice que si el bien o derecho de que se trate lo hemos transmitido por un importe inferior al valor de mercado del mismo, lo relevante no será lo que hemos percibido por lo transmitido, sino lo que habríamos percibido si lo hubiésemos transmitido por su valor normal de mercado; con lo que en suma el impuesto no gravará la renta que efectivamente habremos obtenido, sino la que habríamos obtenido si hubiésemos transmitido a valor de mercado. Por tanto, en los casos de la transmisión a título oneroso de un determinado elemento, la que el legislador ha decidido gravar y la que grava la Ley del I.R.P.F. es la renta que se habría obtenido si ese elemento se hubiese transmitido a valor de mercado.

Una previsión que tiene un trasfondo evidente, el impuesto grava la renta que el obligado habría obtenido si hubiera transmitido a valor de mercado, que es lo que podría haber obtenido por lo transmitido, y lo que ha obtenido de menos, porque ha transmitido por menos de por lo que podría haberlo hecho, considera que es un consumo de renta; un consumo de renta gastado, normalmente, en favorecer por las razones que sea al adquirente de los transmitido, al que se le ha transmitido algo por menos de lo que vale; un consumo de la renta que en el impuesto tiene el carácter de no deducible.

Lo anterior, a nuestro juicio, resulta perfectamente trasladable a las reglas específicas de valoración contenidas en el artículo 37.1 b) de la LIRPF y nos permite comprobar que, del resultado obtenido de su –correcta– aplicación en ningún caso se horada el principio de capacidad económica, pues, si el valor de transmisión resultante es superior al efectivamente satisfecho, lo que se está gravando es una renta potencial, a la que, por cualquier motivo, el contribuyente ha renunciado en favor del adquirente (STC 37/1987, Pleno, de 26 de marzo, FJ 13).

En segundo lugar, y desde un punto de vista teleológico, no cabe duda de que el legislador quiso otorgar prevalencia a la valoración efectuada por el obligado tributario, pues solo así puede entenderse la limitación que introdujo en el artículo 37.1 b) de la LIRPF, a saber: «Salvo prueba de que el importe efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, el valor de transmisión no podrá ser inferior al mayor de los dos siguientes:».

Efectivamente, aunque es cierto que se le impone al contribuyente la carga de demostrar que el importe efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado (valor de mercado), no es menos cierto que, acreditado este, prevalece sobre cualquier otro que pueda establecer la Administración tributaria no solo al mínimo resultante de aplicar las reglas contenidas en el precepto, sino a una eventual valoración resultante de una comprobación al calor del artículo 134 de la LGT, lo cual, tal y como apunta el TS en su sentencia (FD 5), y nosotros afirmamos, la norma permite².

² Criterio este también seguido por el TEAC en su resolución de 10 mayo 2018 (RG 2334/2018 –NFJ070280–), FD 4:

Sin embargo, si lo que aplicamos es el procedimiento de la tasación pericial contradictoria, ello no es así, pues aquí deja de tener preferencia el valor acreditado por el contribuyente bajo los parámetros del artículo 37.1 b) de la LIRPF («el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado») para pasar a ser prevalente el determinado por los peritos: ya sea el designado por el obligado tributario, el designado por la Administración tributaria o el tercero que viene a «desempatar» la disputa.

Así las cosas, si, desde un punto de vista teleológico, el legislador quiso que la valoración de mercado acreditada por el contribuyente prevaleciera, podríamos afirmar que el desarrollo de la tasación pericial contradictoria se opone frontalmente a dicha previsión, puesto que limita la capacidad del obligado tributario para defender su valoración, y ello, pese a que, popularmente, se pueda percibir «más justo» que un tercero pueda decidir una diferencia de criterio entre dos partes, lo cual, objetivamente, no quiere decir que dicho tercero tenga razón.

Ciertamente, si confrontamos la previsión del legislador ínsita en el artículo 37.1 b) de la LIRPF de hacer que prevalezca la valoración del obligado tributario (siempre que pruebe, sin limitación de medios, que el precio satisfecho se corresponde con el valor de mercado) con el procedimiento «encorsetado» de la tasación pericial contradictoria artículo 135 de la LGT, donde todo queda a la decisión de unos peritos (ya sea el designado por el obligado tributario, ya el designado por la Administración tributaria, ya el tercero llamado a dirimir el procedimiento), deberíamos convenir en que el sistema previsto por el legislador es más «garantista» desde el punto de vista de los derechos del contribuyente, pues repárese en que, efectuada una liquidación con base en la valoración del perito tercero (art. 135.4 de la LGT), coincidiríamos en que será prácticamente imposible que en los sucesivos recursos contra dicha liquidación (de no estar conformes con la misma) estos puedan prosperar.

Los argumentos hasta aquí expuestos nos hacen, como indicábamos *ab initio*, decantarnos por la tesis vertida por el TS en la sentencia comentada, tanto desde un punto de vista dogmático como desde un punto de vista teleológico, a saber: la regla de valoración contenida en el artículo 37.1 b) de la LIRPF no constituye una comprobación de valores, supone la fijación del valor por aplicación directa de una norma legal (art. 159.5 del RGAT) y, en consecuencia, impide promover la tasación pericial contradictoria.

Siendo, pues, evidente que, *de lege data*, no resulta posible promover la tasación pericial contradictoria tras la fijación del valor de transmisión en aplicación de las reglas del artículo 37.1 b) de la LIRPF, cuestión diferente resultaría el análisis de la conveniencia de una

No obstante, si como consecuencia de las alegaciones y pruebas aportadas por el obligado tributario, la Administración llegará a realizar una actuación de comprobación de valor, cabría frente a la regularización practicada la tasación pericial contradictoria de acuerdo con lo previsto en el artículo 135 de la LGT.

modificación, *de lege ferenda*, que permitiera promover al contribuyente la tasación pericial contradictoria –tras la fijación de un valor por aplicación directa de la ley–, al objeto de otorgarle todas las posibilidades de defensa previstas en la LGT («un último derecho»), ante lo que este pudiera considerar un resultado «lesivo» a sus intereses, y todo ello, naturalmente, asumiendo los riesgos o beneficios que ello le pudiera reportar, pero dicho análisis lo dejaremos para mejor ocasión, pues excede, con mucho, el alcance del presente comentario.