

## CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

C/ Viriato, 52  
28010 MADRIDC/ Gran de Gràcia, 171  
08012 BARCELONAC/ Alboraya, 23  
46010 VALENCIAC/ Ponzano, 15  
28010 MADRID

www.cef.es

902 88 89 90

info@cef.es

## DIRECTOR:

Roque de las Heras Miguel

## COORDINADORES:

M.<sup>a</sup> José Leza Angulo  
(Abogada. Máster en Tributación)  
Sotero Amador Fernández  
(Economista. Máster en Dirección  
Económico-Financiera)

## CONSEJO ASESOR:

- Roberto Alonso Alonso  
(Inspector de Hacienda del Estado)
- Juan Arrieta Martínez de Pisón  
(Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)
- Inmaculada de Benito Cámara  
(Profesora del CEF)
- Inocencio Carazo González  
(Auditor de Cuentas)
- José Luis Cea García  
(Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad)
- Álvaro Cuervo García  
(Catedrático de Economía de la Empresa)
- María Antonia García Benau  
(Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad)
- Lorenzo de las Heras Miguel  
(Inspector de Entidades de Crédito. Banco de España)
- Pedro Manuel Herrera Molina  
(Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario)
- Prosper Lamothe Fernández  
(Catedrático de Economía de la Empresa)
- Antonio Longas Lafuente  
(Vocal del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid)
- Diego Marín-Barnuevo Fabo  
(Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario)
- Ignacio Martínez Churriague  
(Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad)
- Clara Muñoz Colomina  
(Profesora Titular de Economía Financiera y Contabilidad)
- Francisco José Palacio Ruiz de Azagra  
(Inspector de Hacienda del Estado)
- Carlos Palao Taboada  
(Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)
- José Luis Pérez de Ayala y López de Ayala  
(Catedrático Emérito de Hacienda Pública y Derecho Tributario)
- José Antonio Rodríguez Ondarza  
(Catedrático de Hacienda Pública y Sistema Fiscal)
- Javier Romano Aparicio  
(Profesor del CEF)
- Andrés Sánchez Pedroche  
(Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario)
- Eduardo Sanz Gadea  
(Inspector de Hacienda del Estado)
- José Tovar Jiménez  
(Profesor del CEF)
- Jorge Tua Pereda  
(Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad)

FEBRERO 2005 – NÚMERO 263

## Sumario

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | Página |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|
| <b>TRIBUTACIÓN:</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                            |        |
| 11/2005 Novedades en el IRPF aprobadas durante 2004. ....<br>(Teodoro Cordón Ezquerro)                                                                                                                                                                                                                         | 3      |
| 12/2005 El alcance de la responsabilidad tributaria en la nueva Ley General Tributaria: análisis jurídico y examen comparativo respecto de la Ley General Tributaria de 1963. .<br>(Joaquín Álvarez Martínez)                                                                                                  | 19     |
| 13/2005 Determinación de la norma aplicable en el régimen privilegiado de fusiones y escisiones: los cambios legislativos realizados después del proyecto de fusión o escisión y antes de la inscripción en el registro. ....<br>(Alejandro Blázquez Lidoy)                                                    | 53     |
| <b>TRIBUTACIÓN-CONTABILIDAD:</b>                                                                                                                                                                                                                                                                               |        |
| 14/2005 La Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2005 y el Impuesto sobre Sociedades. ....<br>(Eduardo Sanz Gadea)                                                                                                                                                                                     | 93     |
| 15/2005 Supuesto práctico profesional (ejercicio propuesto para ingreso al Cuerpo de Inspectores de Hacienda del Estado). ....<br>(Eva Martín Díaz, Francisco José Palacio Ruiz de Azagra, Manuel Menchero Fabián, José Barrio Bondía, Javier Romano Aparicio, Silvia de Antonio Franc, Antonio Cancha Huerta) | 109    |
| <b>CONTABILIDAD:</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                           |        |
| 16/2005 Pautas generales de funcionamiento del MEDE. Análisis desde una perspectiva contable. ....<br>(M. <sup>a</sup> Gloria López Gordo y José Francisco López Gordo)                                                                                                                                        | 161    |
| 17/2005 Pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo Superior de Intervención y Contabilidad de la Administración de la Seguridad Social. ....<br>(Inmaculada de Benito Cámara y José Tovar Jiménez)                                                                                                        | 189    |
| RECENSIONES BIBLIOGRÁFICAS .....                                                                                                                                                                                                                                                                               | 221    |

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

ESTUDIOS FINANCIEROS  
REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

• REDACCIÓN Y ADMINISTRACIÓN:

C/ Viriato, 52 - 28010 MADRID  
Telf.: 914 444 920

• EDITA:

Centro de Estudios Financieros, S.A.

• IMPRIME:

Artes Gráficas Coyve, S.A.  
Avda. Córdoba, 21 - 2.º 1.ª  
28026 MADRID

• ISSN: 1138-9540

• DEPÓSITO LEGAL: M-1947-1981

• SUSCRIPCIÓN ANUAL (2005) ..... 120,20 € (IVA no incluido)

Comprende dos volúmenes:

- 1.º Legislación, Consultas, Jurisprudencia.
- 2.º Comentarios y Casos prácticos.

• SUSCRIPCIÓN ANUAL (2005) ..... 173,08 € (IVA no incluido)

(Comprende los dos volúmenes indicados anteriormente y al final de cada año se recopilan en Tomos independientes: Legislación, Jurisprudencia, Consultas tributarias y Normativa contable).

• NÚMEROS SUELTOS (Completo):

- Suscriptores ..... 14,43 € (IVA no incluido)
- No suscriptores ..... 19,24 € (IVA no incluido)

• SUSCRIPCIONES DE AÑOS ANTERIORES:

- Año 2000 ..... 46,15 € (IVA no incluido)
- Año 2001 ..... 50,00 € (IVA no incluido)
- Año 2002 ..... 52,88 € (IVA no incluido)
- Año 2003 ..... 54,81 € (IVA no incluido)
- Año 2004 ..... 56,74 € (IVA no incluido)

En estos precios están comprendidos los volúmenes de Comentarios y Casos prácticos de Tributación y Contabilidad. (No se incluye el volumen Legislación, Consultas, Jurisprudencia).

© CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

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

|             |                                                |                 |
|-------------|------------------------------------------------|-----------------|
| TRIBUTACIÓN | NOVEDADES EN EL IRPF APROBADAS<br>DURANTE 2004 | Núm.<br>11/2005 |
|-------------|------------------------------------------------|-----------------|



**TEODORO CORDÓN EZQUERRO**

*Inspector de Hacienda del Estado*

**Extracto:**

EN el presente artículo se analizan las principales novedades que se han producido en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como consecuencia de los cambios introducidos por diferentes normas aprobadas durante el año 2004 (Leyes de Presupuestos Generales del Estado para 2005 y de modificación de tasas y de beneficios fiscales de acontecimientos de excepcional interés público; Real Decreto Legislativo que aprueba el texto refundido de la Ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor; Real Decreto-Ley sobre indemnizaciones a los participantes en operaciones internacionales de paz y seguridad, Reales Decretos que desarrollan las medidas para atender los compromisos derivados de la celebración de la XXXII edición de la «Copa de América» en la ciudad de Valencia y que modifica el Reglamento del IRPF en materia de salario medio anual del conjunto de contribuyentes y de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo, y Orden que desarrolla para el año 2005 el método de estimación objetiva del IRPF).

---

## Sumario:

---

- I. Ley 2/2004, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2005.
- II. Ley 4/2004, de 29 de diciembre, de modificación de tasas y de beneficios fiscales de acontecimientos de excepcional interés público.
- III. Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor.
- IV. Real Decreto-Ley 8/2004, de 5 de noviembre, sobre indemnizaciones a los participantes en operaciones internacionales de paz y seguridad.
- V. Real Decreto 2146/2004, de 5 de noviembre, por el que se desarrollan las medidas para atender los compromisos derivados de la celebración de la XXXII edición de la «Copa de América» en la ciudad de Valencia.
- VI. Real Decreto 2347/2004, de 23 de diciembre, por el que se modifica el RIRPF, en materia de salario medio anual del conjunto de contribuyentes y de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo.
- VII. Orden EHA/3902/2004, de 29 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2005 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

## **I. LEY 2/2004, DE 27 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA EL AÑO 2005**

Desde el año 1993, tradicionalmente, ha habido al final de año dos leyes con incidencia tributaria, la Ley de Presupuestos, cuyo efecto fiscal se desplegaba exclusivamente, con carácter general, a su año de vigencia, y la conocida como Ley de medidas o de acompañamiento que introducía modificaciones tributarias de mayor vigencia temporal, hasta que otras normas posteriores la derogaban.

Para el año 2005 se vuelve al patrón existente en 1992 y años anteriores.

Para justificar este cambio nada mejor que las reflexiones que la exposición de motivos de la Ley de Presupuestos del 2005 realiza sobre su oportunidad y motivaciones.

Así, en este sentido, expresa que:

«El Tribunal Constitucional, ha ido precisando el contenido posible de la ley anual de Presupuestos Generales del Estado y ha venido a manifestar que existe un contenido necesario que está constituido por la determinación de la previsión de ingresos y la autorización de gastos que pueden realizar el Estado y entes a él vinculados o de él dependientes en el ejercicio de que se trate.

Junto a este contenido necesario, cabe la posibilidad de que se añada un contenido eventual, aunque estrictamente limitado a las materias o cuestiones que guarden directa relación con las previsiones de ingresos, las habilitaciones de gasto o los criterios de política económica general, que sean complemento necesario para la más fácil interpretación y más eficaz ejecución de los Presupuestos Generales del Estado y de la política económica del Gobierno.

Por otra parte, el Tribunal Constitucional señala que el criterio de temporalidad no resulta determinante de la constitucionalidad o no de una norma desde la perspectiva de su inclusión en una Ley de Presupuestos. Por ello si bien la Ley de Presupuestos puede calificarse como una norma esencialmente temporal, nada impide que ocasionalmente puedan formar parte de la Ley preceptos de carácter plurianual o indefinido.

De otro lado, en materia tributaria el apartado 7 del artículo 134 de la Constitución dispone que la Ley de Presupuestos no puede crear tributos aunque sí modificarlos cuando una Ley tributaria sustantiva así lo prevea.

Las materias que queden al margen de estas previsiones son materias ajenas a la Ley de Presupuestos Generales del Estado. De esta forma, el contenido de la Ley está constitucionalmente acotado –a diferencia de lo que sucede con las demás Leyes, cuyo contenido resulta, en principio, ilimitado– dentro del ámbito competencial del Estado y con las exclusiones propias de la materia reservada a Ley Orgánica.

Consecuentemente, la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2005 regula únicamente, junto a su contenido necesario aquellas disposiciones que respetan la doctrina del Tribunal Constitucional sobre el contenido eventual.

La delimitación constitucional del contenido de la Ley de Presupuestos Generales del Estado, unida a la necesidad o conveniencia de introducir modificaciones en el ordenamiento jurídico que no eran materia de la Ley de Presupuestos Generales del Estado, dio lugar a partir del año 1993, a la tramitación simultánea a la Ley de Presupuestos Generales del Estado, de una Ley ordinaria denominada Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

Sin embargo, con el transcurso de los años, las Leyes de Medidas han ido alcanzado una gran extensión y junto a ella una notable heterogeneidad. Así, las mismas han incluido materias tan dispares como las tributarias, las ligadas directamente a la gestión de los ingresos o los gastos, la contratación pública, la organización administrativa, la regulación de los mercados o incluso las hipotecarias, por solo citar algunos ejemplos.

La promulgación de una ley de estas características dificulta, sin duda, su conocimiento real por los ciudadanos, lo cual no contribuye a fortalecer el principio de seguridad jurídica.

Junto a ello debe valorarse igualmente que su técnica de elaboración –compasada a la Ley de Presupuestos aunque separada de ella– su volumen, brevedad en los plazos y acumulación al trabajo de elaborar la propia Ley de Presupuestos ha conducido a que el protagonismo de las Cortes, como representantes de la soberanía popular, no haya alcanzado el nivel deseado.

El Consejo de Estado se ha manifestado con contundencia en su crítica a la Ley de Medidas desde el punto de vista de la técnica legislativa y así podemos citar su Memoria de 1999 donde señalaba lo siguiente:

"El Consejo de Estado percibe las graves distorsiones que, con creciente intensidad, se siguen de la periódica incorporación al ordenamiento jurídico –incorporación, a veces, asistemática y por aluvión– de innovaciones normativas heterogéneas y dispares en cuanto a su relevancia e, incluso, en cuanto al fundamento –correcto o no– de su inserción en tan singulares instrumentos legales, como son las llamadas leyes de 'acompa-

ñamiento' a las de Presupuestos Generales del Estado o leyes de medidas usualmente identificadas como 'fiscales, administrativas y del orden social'. (...) Por lo demás, el empleo de esta técnica legislativa no hace sino aumentar la dispersión normativa existente; dispersión que dificulta el conocimiento de la aplicación de unas normas jurídicas que tienen como destinatarios principales, no sólo a autoridades, funcionarios y profesionales del Derecho, sino también a los particulares. Como ya ha reiterado este Consejo en otros dictámenes, 'razones de seguridad jurídica y de buena técnica legislativa aconsejan que todas las normas, y muy en especial aquellas que tienen rango de Ley, nazcan en el seno propio de la materia que es objeto de regulación, y vivan dentro de ella hasta que sean sustituidas por otras. Resulta perturbador para los destinatarios del derecho objetivo –nunca excusados del cumplimiento de las Leyes– que la producción normativa quede reducida a una tarea formal, a la mera utilización de un procedimiento en el que no se tenga en cuenta la necesaria homogeneidad de unos preceptos con otros, dentro del ordenamiento'".

Por todo ello, el Gobierno ha optado este año por remitir a las Cortes únicamente la Ley de Presupuestos, reservando a otros proyectos legislativos, con coherencia sistemática interna y tramitados por los procedimientos legislativos habituales, las reformas que sean precisas. Se pretende con ello mejorar la calidad de nuestra legislación, facilitando así su conocimiento por los ciudadanos y potenciando el principio de seguridad jurídica. Con esta decisión se refuerza el control democrático que el parlamento debe de ejercer sobre la iniciativa legislativa del Gobierno.»

Las modificaciones normativas que se introducen en esta Ley 2/2004, son las siguientes:

#### I. Ganancias y pérdidas de patrimonio.

- a) Para la transmisión, durante 2005, de inmuebles no afectos a actividades económicas se establecen los coeficientes de actualización (art. 57).
- b) Para la transmisión, durante 2005, de inmuebles afectos a actividades económicas se establecen los coeficientes de corrección monetaria, aplicables de acuerdo con las reglas del IRPF (art. 60).

#### II. Escalas del impuesto.

Como consecuencia de la deflactación de la tarifa, estatal y autonómica, en el 2%, no en la inflación real, se modifican la cuantía de cada tramo, así como la cuota íntegra correspondiente, con vigencia exclusiva para 2005 (arts. 58 y 59). Dado su carácter aislado y limitado no vamos a entrar a analizar la incidencia recaudatoria de la inflación en ausencia de procesos de reforma fiscal con reducción de tipos marginales.

### III. Compensación por arrendamiento y compra de vivienda habitual.

#### **a) Compensación por alquiler de vivienda.**

(Disposición transitoria primera de la Ley 2/2004, con efectos para 2004)

La disposición transitoria 13.<sup>a</sup> del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, establece que la Ley de Presupuestos Generales del Estado determinará el procedimiento y las condiciones para la percepción de compensaciones económicas. Así, en el apartado 1.b) se establece que: «Los contribuyentes con derecho a la deducción por alquiler de vivienda por razón de contrato de antigüedad anterior al 24 de abril de 1998, en el caso de que la presente Ley les resulte menos favorable que la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como consecuencia de la no aplicación de la mencionada deducción por alquiler, siempre que mantengan el sistema de arrendamiento para su vivienda habitual».

Sobre la base de dicha posibilidad de compensación, se desarrolla para el año 2004, en los mismos términos que para los años 1999 a 2003.

#### 1. Antigüedad de los contratos.

Los contratos de alquiler de la vivienda habitual deben ser anteriores al 24 de abril de 1998 y haberse mantenido el mismo contrato en el ejercicio 2004.

#### 2. Cuantía de las rentas obtenidas.

a) En tributación individual: 21.035,42 euros anuales.

b) En tributación conjunta: 30.050,61 euros anuales.

En ambos casos se computa la base imponible total, parte general y especial, antes de minorar el mínimo personal y familiar.

#### 3. Esfuerzo financiero del inquilino.

Que el importe del alquiler satisfecho, es decir, pagado, exceda del 10% de los rendimientos netos del contribuyente.

Si tiene ganancias de patrimonio, las mismas no se computan.

#### 4. Límite de la deducción.

Será deducible el 10% de las cantidades satisfechas en 2003, con el límite de 601,01 euros anuales.

## 5. Método de compensación.

El importe deducible se restará de la cuota líquida total, una vez aplicadas las deducciones por doble imposición a que se refieren los artículos 81 y 82 de la LIRPF, que son deducciones de carácter técnico.

Además, todos estos requisitos, entendemos que son aplicables cuando se den cualquiera de las siguientes circunstancias adicionales:

- 1) Cuando el contrato de alquiler no se haya mantenido en vigor durante todo el año.

Así, un contribuyente que hasta el 10 de agosto de 2004 estaba alquilado y en dicha fecha se cambia a la casa que acaba de comprar, tiene derecho a la compensación por los meses que ha estado alquilado, así como por la vivienda habitual en el nuevo régimen.

- 2) Cuando además de estar alquilado tiene abierta una cuenta vivienda para comprar su primera vivienda que vaya a ser la habitual.

Cumpliendo los requisitos, tiene derecho a las dos deducciones: compensación por el alquiler de vivienda y deducción por la cuenta vivienda.

### **b) Compensación por adquisición de vivienda habitual.**

(Disposición transitoria segunda de la Ley 2/2004, con efectos para 2004)

También en este caso la compensación esta basada en la disposición transitoria 13.<sup>a</sup> de la LIRPF.

Los requisitos establecidos para aplicar la compensación, en el año 2004, son los mismos que en los años 1999 a 2003.

1. Fecha de adquisición de la vivienda habitual.

Tiene que haberse adquirido con anterioridad al 4 de mayo de 1998.

2. Cuantía de la deducción.

Para ello hay que comparar el incentivo teórico sobre la base de la Ley 18/1991 y el incentivo existente con la LIRPF.

$$(A) \text{ Incentivo (Ley 18/1991)} - (B) \text{ Incentivo (LIRPF)} = \text{Cuantía deducción.}$$

Sólo procede aplicar la compensación cuando  $A > B$ ; si  $B > A$ , no procede. Ello es lógico pues sólo se aplica la compensación cuando como consecuencia de la LIRPF, la deducción es menor, al haber cambiado el incentivo fiscal por la adquisición de vivienda.

### 3. Cálculo del incentivo teórico con la Ley 18/1991.

Para ello hay que tener en cuenta el incentivo que existía en la base imponible y en la cuota, en los siguientes términos:

#### I) Aplico el tipo medio al antiguo rendimiento del capital inmobiliario.

- + (C) Intereses por capitales ajenos (1)
- + (D) Cuota y recargo por IBI (2)
- (E) Rendimiento imputado por artículo 34.b), Ley 18/1991

---

(+) F Saldo positivo

$F \times \text{tipo medio (3)} = G$

(1) Hasta 4.808,10 euros en tributación individual y 6.010,12 euros en conjunta.

(2) No se incluyen los recargos de apremio.

(3) Por tipo medio se entiende el establecido en la LIRPF en los artículos 64.2 y 75.2.

#### II) Aplico el 15% al importe de las inversiones.

$15\% \times \text{cuantía de las inversiones} = H.$

La cuantía de las inversiones durante 2004, será la que cumpla los requisitos del artículo 69.1 de la LIRPF, excluidos los intereses derivados de la financiación ajena, y que estén dentro del límite del 30% de la base liquidable general y especial, adicionado el mínimo personal y familiar.

### 4. Cuantía de la deducción a compensar.

$G + H = A$

$A - B = \text{Cuantía del incentivo o deducción.}$

### 5. Método de compensación.

La deducción se restará a la cuota líquida total, después de las deducciones por doble imposición de dividendos y doble imposición internacional a que se refieren los artículos 81 y 82 de la LIRPF.

#### IV. Actividades prioritarias de mecenazgo.

El artículo 22 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, habilitaba a que la Ley de Presupuestos Generales del Estado de cada año estableciese una relación de actividades prioritarias de mecenazgo, así como las entidades beneficiarias del mismo. Además, podía elevar en cinco puntos porcentuales, como máximo, los porcentajes y límites de las deducciones. En aplicación de esta habilitación legal la Ley 2/2004, en su disposición adicional 10.<sup>a</sup> establece las actividades que se consideran prioritarias y el incremento en cinco puntos porcentuales de los porcentajes y límites a que se refieren los artículos 19, 20 y 21, deducciones en la cuota del IRPF, IS e IRNR, de la Ley 49/2002. En el IRPF el porcentaje de deducción pasa del 25% al 30% y el límite de deducción del 10% al 15%.

## **II. LEY 4/2004, DE 29 DE DICIEMBRE, DE MODIFICACIÓN DE TASAS Y DE BENEFICIOS FISCALES DE ACONTECIMIENTOS DE EXCEPCIONAL INTERÉS PÚBLICO**

La Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, regula en su artículo 27 los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público y, en particular, el conjunto de incentivos fiscales específicos aplicables a las actuaciones que se realicen para asegurar el adecuado desarrollo de tales acontecimientos. Asimismo, en el citado artículo se establece que dichos acontecimientos han de determinarse por ley, y que ésta deberá regular, al menos, la duración del programa de apoyo, la creación de un consorcio o la designación de un órgano administrativo que se encargue de la ejecución del programa y de las certificaciones de gastos e inversiones, las líneas básicas de las actuaciones que se organicen en apoyo del acontecimiento y los beneficios fiscales aplicables a dichas actuaciones.

### **Beneficios fiscales aplicables a determinados acontecimientos de excepcional interés público, con efectos 1 de enero de 2005.**

*a) Beneficios fiscales aplicables a «Salamanca 2005. Plaza Mayor de Europa» (art. decimoquinto).*

1. La celebración de «Salamanca 2005. Plaza Mayor de Europa» tendrá la consideración de acontecimiento de excepcional interés público a los efectos de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 49/2002.
2. La duración del programa de apoyo a este acontecimiento alcanzará desde el 1 de enero de 2005 hasta el 30 de junio de 2006.

3. La certificación de la adecuación de los gastos e inversiones realizadas a los objetivos y planes del programa será competencia de un Consorcio que se creará conforme a lo dispuesto en el artículo 27.2.b) de la citada Ley 49/2002.
4. Los beneficios fiscales de este programa serán los máximos establecidos en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002.

*b) Modificación de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, en relación al régimen fiscal del acontecimiento «Copa América 2007» (art. decimosexto).*

La disposición adicional trigésima cuarta de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, se modifica en los siguientes términos:

Se añade, con efectos desde el 1 de enero de 2004, un nuevo apartado nueve con el siguiente contenido: «Nueve. No estarán sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones las adquisiciones *mortis causa* y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros de vida, cuando el causahabiente o beneficiario haya adquirido la residencia en España como consecuencia de su desplazamiento a dicho territorio con motivo de la celebración de la XXXII Copa América. La no sujeción regulada en el párrafo anterior estará vigente hasta el 31 de diciembre de 2007 y podrá acreditarse mediante certificación, que a tal extremo deberá emitir el Consorcio Valencia 2007.»

Como esos beneficiarios han adquirido la condición de residentes y tributan por renta mundial, se les aplica las reglas de la relación entre el IRPF y el ISD, de tal forma que de acuerdo con el artículo 6.3 de la LIRPF no estará sujeta al IRPF la renta que se encuentre sujeta al ISD, y el artículo 4 del RISD, que establece la incompatibilidad con el IRPF al regular que «En ningún caso un mismo incremento de patrimonio podrá quedar gravado por el IRPF o por el ISD».

*c) Beneficios fiscales aplicables a «Galicia 2005. Vuelta al Mundo a Vela» (art. decimoséptimo).*

1. La celebración de «Galicia 2005. Vuelta al Mundo a Vela» tendrá la consideración de acontecimiento de excepcional interés público a los efectos de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 49/2002.
2. La duración del programa de apoyo a este acontecimiento alcanzará desde el 1 de enero de 2005 hasta el 31 de diciembre de 2006.
3. La certificación de la adecuación de los gastos e inversiones realizadas a los objetivos y planes del programa será competencia de un Consorcio que se creará conforme a lo dispuesto en el artículo 27.2.b) de la citada Ley 49/2002.

4. Los beneficios fiscales de este programa serán los máximos establecidos en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002.

d) *Beneficios fiscales aplicables al «IV Centenario del Quijote»* (art. decimoctavo). Se modifica el apartado 2 de la disposición adicional vigésima de la Ley 62/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, para prolongar hasta el 30 de junio de 2006 la duración del programa.

e) *Beneficios fiscales aplicables al Programa de preparación de los deportistas españoles de los Juegos de «Pekín 2008»* (art. decimonoveno)

1. El programa de preparación de los deportistas españoles de los Juegos de «Pekín 2008» tendrá la consideración de acontecimiento de excepcional interés público a los efectos de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 49/2002.
2. La duración de este programa será de 15 de septiembre de 2005 a 15 de septiembre de 2008.
3. La certificación de la adecuación de los gastos e inversiones realizadas a los objetivos y planes del programa será competencia de un Consorcio que se creará conforme a lo dispuesto en el artículo 27.2.b) de la citada Ley 49/2002, de 23 de diciembre.
4. Los beneficios fiscales de este programa serán los máximos establecidos en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002, a excepción de lo contemplado en los apartados primero a) y b) y tercero de dicho artículo.

f) *Modificación de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo* (art. vigésimo).

La disposición final primera de la Ley 49/2002, queda redactada de la siguiente manera: «Disposición final primera. *Habilitación a la Ley de Presupuestos Generales del Estado*. La Ley de Presupuestos Generales del Estado, de conformidad con lo previsto en el artículo 134.7 de la Constitución Española, podrá:

- a) Modificar el tipo de gravamen de las entidades sin fines lucrativos.
- b) Modificar los porcentajes de deducción y los límites cuantitativos para su aplicación previstos en esta Ley.
- c) Determinar los acontecimientos de excepcional interés público y regular los extremos a que se refiere el apartado 2 del artículo 27 de esta Ley.»

Esta modificación, adición del contenido de la letra c), realizada con la finalidad de habilitar a la Ley de Presupuestos Generales del Estado para regular los programas de apoyo a los acontecimientos de excepcional interés público que puedan reconocerse en el futuro, busca que puedan concretarse en la citada ley los extremos a los que se refiere el apartado 2 del artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre. La evidente vinculación con la previsión de ingresos y beneficios fiscales que anualmente contiene la Ley de Presupuestos Generales del Estado justifica la incorporación a ésta del reconocimiento de estos acontecimientos y la fijación de los aspectos relativos a su duración y a los órganos de control de la ejecución de los programas en los que se concreten aquéllos.

### **III. REAL DECRETO LEGISLATIVO 8/2004, DE 29 DE OCTUBRE, POR EL QUE SE APRUEBA EL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY SOBRE RESPONSABILIDAD CIVIL Y SEGURO EN LA CIRCULACIÓN DE VEHÍCULOS A MOTOR**

El artículo 7.d) de la LIRPF regula la exención de las indemnizaciones percibidas por los daños personales sufridos como consecuencia de responsabilidad civil, en la cuantía legal o judicialmente reconocida. Cuando se trate de indemnizaciones derivadas de contratos de seguros de accidentes, salvo cuando las primas hubieran podido reducir la base imponible o ser gasto deducible, se tomará como sistema para la valoración de daños y perjuicios causados a las personas en accidente de circulación, el incorporado como anexo en la Ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor, en la redacción dada por la Ley 50/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados.

Este texto refundido viene a sustituir a la Ley 50/1995 manteniéndose las valoraciones y remisiones de carácter fiscal, con efectos desde el día 6 de noviembre de 2004.

Así, el artículo 1.3 del citado texto refundido establece que: «Las indemnizaciones pagadas con arreglo a lo dispuesto en el apartado 2 tendrán la consideración de indemnizaciones en la cuantía legalmente reconocida, a los efectos del artículo 7 de la LIRPF, en tanto sean abonadas por una entidad aseguradora como consecuencia de la responsabilidad civil del asegurado». Por su parte, tiene la consideración de judicialmente reconocida la cuantía derivada de sentencia judicial, desistimiento, allanamiento, conciliación en juicio, o cualquier otra forma de intervención judicial.

Cuando la indemnización se perciba como consecuencia de un contrato de seguro de accidentes, en el que el asegurado es la persona dañada, con la excepción prevista, la exención, cualquiera que sea la causa del daño, tiene como límite la cuantía que resulte de aplicar al daño sufrido el sistema para la valoración de los daños y perjuicios causados a las personas en accidente de circulación, que se regula en su anexo.

Además, se regula también que este sistema no se aplicará cuando los daños y perjuicios sean consecuencia de delito doloso; en cualquier momento podrá convenirse o acordarse judicialmente la sustitución total o parcial de la indemnización fijada por la constitución de una renta vitalicia a favor del perjudicado; y, anualmente deberán actualizarse las cuantías indemnizatorias fijadas en el anexo.

#### **IV. REAL DECRETO-LEY 8/2004, DE 5 DE NOVIEMBRE, SOBRE INDEMNIZACIONES A LOS PARTICIPANTES EN OPERACIONES INTERNACIONALES DE PAZ Y SEGURIDAD**

La presencia internacional de España ha crecido sensiblemente en las últimas décadas. Ello se ha traducido en un notable incremento de la presencia de españoles que prestan sus servicios fuera del territorio nacional, en especial en operaciones de paz y seguridad internacionales, asistencia humanitaria o en otras misiones oficiales de representación o de servicio exterior del Estado que se ven expuestos a situaciones de peligro.

Tampoco puede olvidarse al personal destacado en misiones diplomáticas y representaciones permanentes en el exterior; así como los integrantes de organizaciones no gubernamentales, periodistas o el resto de las personas enviadas por España en misión oficial para representar al Estado o para contribuir a la puesta en marcha de la política exterior española, que asumen igualmente un riesgo que, en ocasiones, puede afectar a su vida o integridad, cuando tienen que ejercer sus funciones en situaciones de conflicto o de violencia.

Teniendo en cuenta todas estas consideraciones, el artículo 7 establece la exención, en el IRPF, el Impuesto de Sucesiones y de cualquier impuesto personal que pudiera recaer sobre ellas, para las cantidades percibidas como consecuencia de las indemnizaciones a las que se refiere este Real Decreto-Ley.

En sus disposiciones adicionales establece: 1.<sup>a</sup> Otros beneficiarios. Amplía el sistema de indemnizaciones que se establece en este Real Decreto-Ley a los beneficiarios que en la misma se establece, españoles integrados en ONG o como periodistas, en las condiciones establecidas. 2.<sup>a</sup> Pensiones excepcionales. En atención a las circunstancias excepcionales en las que se produjo su fallecimiento, a cinco personas se les reconoce una pensión anual, concepto que es distinto del de indemnización que regula este Real Decreto-Ley, a efectos del posible alcance de la exención. Si el motivo fue un acto terrorista tendrían cabida en el artículo 7.a) de la LIRPF. 3.<sup>a</sup> Indemnizaciones por fallecimiento o gran invalidez. Con carácter retroactivo se establecen unas indemnizaciones por fallecimiento para personas concretas.

La LIRPF en su artículo 7.o) ya reconoce la exención para las gratificaciones extraordinarias satisfechas por el Estado español por la participación en misiones internacionales de paz o humanitarias en los términos que reglamentariamente se establezcan.

Por su parte el RIRPF, en su artículo 4, vincula la exención a los siguientes motivos: a) Las gratificaciones extraordinarias de cualquier naturaleza que respondan al desempeño de la misión internacional de paz o humanitaria. b) Las indemnizaciones o prestaciones satisfechas por los daños personales que hubieran sufrido durante las mismas.

Por tanto, en parte, ya existía una exención anterior a la que se regula con efectos desde el 10 de noviembre de 2004.

**V. REAL DECRETO 2146/2004, DE 5 DE NOVIEMBRE, POR EL QUE SE DESARROLLAN LAS MEDIDAS PARA ATENDER LOS COMPROMISOS DERIVADOS DE LA CELEBRACIÓN DE LA XXXII EDICIÓN DE LA «COPA DE AMÉRICA» EN LA CIUDAD DE VALENCIA**

En su artículo 13 se desarrolla el régimen fiscal de las personas físicas que presten sus servicios a la entidad organizadora o a los equipos participantes por los rendimientos del trabajo o de actividades económicas durante la celebración del acontecimiento y que estén directamente relacionadas con el acontecimiento, como retribución a los servicios que presten a la entidad organizadora, a los equipos participantes, a los establecimientos permanentes o a las personas jurídicas residentes que la entidad organizadora o los equipos participantes constituyan con motivo del acontecimiento.

- a) Si se trata de contribuyentes por el IRNR, sin establecimiento permanente, tales rentas no tendrán la consideración de rentas obtenidas ni de trabajos efectivamente realizados en España.
- b) Si se trata de contribuyentes por el IRNR, con establecimiento permanente, estarán exentos de los rendimientos de actividades económicas imputables a los establecimientos permanentes que constituyan durante el acontecimiento.
- c) Si se trata de personas físicas que adquieran la condición de contribuyentes por el IRPF como consecuencia de sus desplazamientos a territorio español con motivo del acontecimiento, aplicarán una reducción del 65% sobre la cuantía del rendimiento neto.

Por tanto, para la aplicación práctica de esta reducción del 65% debemos tener en cuenta lo siguiente:

- 1.º En relación con los rendimientos del trabajo, que las reducciones del artículo 17 de la LIRPF se aplican sobre los rendimientos íntegros, no netos; que el rendimiento neto es el que deriva de disminuir el rendimiento íntegro en los gastos deducibles a que se refiere el artículo 18 de la LIRPF, y si proceden, los gastos del artículo 8.B) 1 del RIRPF. Para determinar la base de retención, artículo 82 del RIRPF, se tendrá en cuenta la reducción del 65%

en los siguientes términos: a) Se aplicará sobre la cuantía del rendimiento neto del trabajo resultante de las minoraciones previstas en el artículo 82.3.a) y b) del RIRPF y con carácter previo a la minoración del mínimo personal y familiar. b) Se tendrá en cuenta para la aplicación de las reducciones previstas en el artículo 82.3. d) del RIRPF.

- 2.º En relación con los rendimientos de actividades económicas, la reducción se aplicará sobre el rendimiento neto calculado de acuerdo con el artículo 28 de la LIRPF, previa aplicación, si procede, de la reducción prevista en el artículo 30 de la citada ley.

En su artículo 14 se establece que las entidades sin fines lucrativos constituidas con motivo del acontecimiento por la entidad organizadora, o por los equipos participantes, tendrán durante la celebración del acontecimiento la consideración de entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25 de la Ley 49/2002, sin que a estos efectos resulte exigible el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 3 de dicha ley.

Estas medidas han entrado en vigor a partir del día 7 de noviembre de 2004.

#### **VI. REAL DECRETO 2347/2004, DE 23 DE DICIEMBRE, POR EL QUE SE MODIFICA EL RIRPF, EN MATERIA DE SALARIO MEDIO ANUAL DEL CONJUNTO DE CONTRIBUYENTES Y DE RETENCIONES E INGRESOS A CUENTA SOBRE RENDIMIENTOS DEL TRABAJO**

El salario medio anual será de 19.600 euros (art. 10.4).

Como consecuencia de la deflactación de las tarifas en el 2%, el artículo 83 del RIRPF también se deflacta para calcular el tipo de retención, de tal forma que el pago anticipado del impuesto vía retenciones se haya calculado con la tarifa definitiva con la que se determinará la carga tributaria que soportará el contribuyente en función de su capacidad económica.

Las dos modificaciones han entrado en vigor en 1 de enero de 2005.

#### **VII. ORDEN EHA/3902/2004, DE 29 DE NOVIEMBRE, POR LA QUE SE DESARROLLAN PARA EL AÑO 2005 EL MÉTODO DE ESTIMACIÓN OBJETIVA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y EL RÉGIMEN ESPECIAL SIMPLIFICADO DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO**

La Orden mantiene la estructura de la vigente para el año 2004, manteniéndose las mismas cuantías monetarias de los módulos que se aplicaron en dicho año.

Por otra parte, de acuerdo con lo previsto en la Orden para el año 2004, se procede a la reducción de determinados signos, índices o módulos aplicables a las actividades de transporte, para paliar el efecto producido por el precio del gasóleo en el ejercicio 2004 en dichas actividades económicas.

Por esta razón, se incorpora a la Orden una disposición adicional que reduce determinados signos, índices o módulos contemplados en la Orden HAC/3313/2003, de 28 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2004 el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Asimismo, la disposición adicional segunda incorpora medidas excepcionales, con vigencia en el año 2004 en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y que se añaden a las ya incluidas en la disposición adicional segunda de la Orden HAC/3313/2003, para paliar el efecto producido por el precio del gasóleo en las actividades agrícolas y ganaderas.

De igual forma, en otra disposición adicional se establecen medidas provisionales para la determinación de los pagos fraccionados en el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y cuotas trimestrales en el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, a realizar en 2005 por estas actividades de transporte, sin perjuicio de su revisión una vez conocido el precio medio de gasóleo en este último ejercicio.

|                    |                                                                                                                                                                                         |                         |
|--------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------|
| <b>TRIBUTACIÓN</b> | <b>EL ALCANCE DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA<br/>EN LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA: ANÁLISIS<br/>JURÍDICO Y EXAMEN COMPARATIVO RESPECTO DE<br/>LA LEY GENERAL TRIBUTARIA DE 1963</b> | <b>Núm.<br/>12/2005</b> |
|--------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------|

**JOAQUÍN ÁLVAREZ MARTÍNEZ**

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad  
de Zaragoza*

**Extracto:**

UNA de las cuestiones que mayor interés ha venido despertando en los ámbitos doctrinal y jurisprudencial, en sede de la responsabilidad tributaria, ha sido, sin lugar a dudas, la relativa al contenido y extensión de la misma. El presente trabajo tiene como objetivo examinar los diferentes componentes de naturaleza pecuniaria que integran dicho contenido, así como las circunstancias y presupuestos cuya concurrencia determina la exigibilidad de cada uno de ellos.

A tal fin, y al objeto de facilitar el desarrollo de la exposición, el examen de la cuestión debatida se ha llevado a cabo distinguiendo y analizando de forma separada, por una parte, los diversos componentes que, en la actualidad, pueden llegar a integrar la deuda tributaria tal y como la misma aparece definida en el artículo 58 de la nueva LGT (cuota y recargos exigibles legalmente sobre las bases o cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos, recargos del período ejecutivo, interés de demora y recargos por declaración extemporánea) y, por otra, el problema de las sanciones, elemento este que, por sus especiales características y significado, exigía un análisis independiente.

Por lo demás, el presente trabajo se ha desarrollado efectuando, en relación con cada uno de los elementos citados con anterioridad, un análisis comparativo de las previsiones contenidas al respecto en la nueva LGT con las recogidas en la LGT de 1963 (en sus sucesivas versiones) y sus reglamentos de desarrollo, lo cual ha permitido no sólo comprobar la evolución experimentada en esta materia, sino también, y con base en ello, efectuar la correspondiente crítica de la legislación hoy vigente.

---

## Sumario:

---

- I. Introducción: planteamiento del problema y esquema expositivo.
- II. Los elementos integrantes de la deuda tributaria.
  - a) La cuota. Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos.
  - b) Los recargos del período ejecutivo.
  - c) El interés de demora.
  - d) Los recargos por declaración extemporánea.
- III. Las sanciones.

## I. INTRODUCCIÓN: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA Y ESQUEMA EXPOSITIVO

Como es sabido, la cuestión de la concreción y determinación del *alcance o extensión de la responsabilidad tributaria* ha constituido, desde siempre, uno de los temas a los que mayor atención se ha venido prestando desde los más diversos foros tributarios. Esta circunstancia debe reputarse lógica, pues no en vano dicha cuestión resulta ser, más allá de una preocupación meramente teórica, un problema de indudable trascendencia y efectos, que surge y se plantea de manera reiterada en el seno del procedimiento de recaudación y cuya adecuada resolución viene exigida por las importantes repercusiones prácticas que de ello se derivan para quienes ostentan, en la esfera tributaria, la condición jurídica de responsables.

Es precisamente esta razón, unida a la importante conflictividad a la que el mismo ha venido dando lugar –hecho este que resulta ratificado a la vista de los múltiples pronunciamientos, no siempre coincidentes, de nuestros tribunales acerca de la cuestión debatida–, lo que justifica la elección del tema objeto de estudio, el cual pretende, como su propio título indica, llevar a cabo el análisis del alcance de la responsabilidad tributaria en la nueva LGT, labor que se efectuará realizando un examen comparativo respecto de su antecesora, la LGT de 1963 (y su normativa de desarrollo), dado que ello permitirá comprender mejor, a nuestro entender, la regulación contenida a este respecto en sede del primero de los textos legales referidos.

Y a estos efectos, es evidente que el precepto del que debemos partir para llevar a cabo nuestro análisis no es otro que el artículo 41 de la nueva LGT, cuyo apartado primero señala que «La ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades». Partiendo de dicha previsión legal, y atendiendo en exclusiva al tenor literal de la misma, la conclusión que cabría extraer en un primer instante acerca del problema que nos ocupa sería que los responsables deben hacer frente, en su calidad de tales, a la *deuda tributaria correspondiente al deudor principal*, deuda esta –la tributaria– cuya composición aparece recogida, al igual que sucedía en la LGT de 1963 (aunque no en los mismos términos), en el artículo 58 de la nueva LGT, de conformidad con el cual: «1. La deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta. 2. Además, la deuda tributaria estará integrada, en su caso, por:

a) El interés de demora. b) Los recargos por declaración extemporánea. c) Los recargos del período ejecutivo. d) Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos. 3. Las sanciones tributarias que puedan imponerse de acuerdo con lo dispuesto en el Título IV de esta ley no formarán parte de la deuda tributaria, pero en su recaudación se aplicarán las normas incluidas en el Capítulo V del Título III de esta ley».

De conformidad con lo anterior, y si continuamos con el razonamiento iniciado en el párrafo precedente, el alcance de la responsabilidad tributaria quedaría constreñido, en principio, a los *siguientes elementos*, todos ellos correspondientes al deudor principal: la cuota (o, en su caso, la cantidad a ingresar correspondiente a los pagos a cuenta), el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea, los recargos del período ejecutivo y los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas. En cambio, no quedarían incluidas en el ámbito de la susodicha responsabilidad las posibles sanciones tributarias que, en su momento, hubieran podido imponerse al referido deudor principal en su calidad de sujeto infractor <sup>1</sup>, pues las mismas, a diferencia de lo previsto en el artículo 58.2 de la LGT de 1963 <sup>2</sup>, quedan en la actualidad excluidas, de manera expresa, del ámbito de la deuda tributaria <sup>3</sup>.

No obstante lo anterior, la conclusión arriba apuntada no es la que resulta del conjunto de las previsiones contenidas, en materia de responsabilidad, en la nueva LGT, pues, como es bien sabido, el artículo 41 de la misma viene a concretar con posterioridad la mención inicial que, en lo que se refiere a la cuestión aquí debatida, aparece recogida en el apartado primero de dicho precepto. En este sentido, señala el apartado tercero del referido artículo que «La responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario. Cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso, se iniciará el período ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan», disponiendo a su vez el apartado cuarto del mismo que «La responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezcan».

Así pues, el contenido y alcance de la responsabilidad tributaria no es el que, en un principio, se deduce de una interpretación conjunta y sistemática de los artículos 41.1 y 58 de la nueva LGT, dado que las previsiones normativas que acaban de ser transcritas dan lugar, como más adelante se expondrá con mayor detalle, a una interpretación bien distinta que supone no sólo que entre las cantidades exigidas a los responsables no se encuentren las relativas a ciertos elementos que, en su calidad de obligaciones tributarias accesorias, pueden llegar a formar parte de la deuda tributaria exigida al deudor principal, sino también, en algunas ocasiones, que entre tales cantidades se incluyan las sanciones correspondientes al referido deudor, elemento este que, como ya hemos tenido ocasión de

<sup>1</sup> A este respecto, téngase en cuenta que el artículo 181.2 de la nueva LGT declara que el sujeto infractor tendrá la consideración de deudor principal a los efectos de lo dispuesto en el apartado primero del artículo 41 de dicha ley en relación con la declaración de responsabilidad.

<sup>2</sup> Recuérdese, en este sentido, que el precepto citado en el texto señalaba que «En su caso, también formarán parte de la deuda tributaria: (...) e) Las sanciones pecuniarias».

<sup>3</sup> Habiéndose seguido así las recomendaciones sugeridas en el *Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria (primera versión)*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 2001, pág. 77.

indicar, no forma, en el instante presente, parte integrante de la deuda tributaria. Todo ello, además, sin olvidar la posible exigencia a los responsables, en estos casos, de determinadas cantidades adicionales que se derivan y tienen su origen en la *propia conducta* adoptada por los mismos con relación al pago de la deuda que, en su condición de tales, les es exigida.

En consecuencia, en las páginas sucesivas procederemos a delimitar qué elementos o prestaciones de naturaleza pecuniaria resultan exigibles a los responsables en el marco de la nueva LGT <sup>4</sup>, examinando asimismo las condiciones y presupuestos necesarios para ello. A estos efectos, y antes de proceder al análisis en cuestión, es preciso efectuar *dos observaciones previas*: primera, que la nueva LGT, siguiendo los pasos de la LGT de 1963 tras la reforma operada en la misma por la Ley 25/1995, ha mantenido unificado –y equiparado– el tratamiento dispensado a los responsables (solidarios y subsidiarios) en cuanto al objeto (o ámbito) de su obligación <sup>5</sup>, por lo que las reflexiones desarrolladas en las siguientes líneas serán plenamente válidas para las dos modalidades de responsabilidad existentes, sin perjuicio de que, en algunas ocasiones, puedan efectuarse menciones específicas al respecto de alguna de ellas; y segunda, que el desarrollo de la exposición se efectuará comenzando nuestro análisis por los diversos componentes que integran la deuda tributaria, tal y como ésta aparece definida en la actualidad en el artículo 58 de la nueva LGT, dejando para el último momento la –siempre espinosa– cuestión de las sanciones.

## II. LOS ELEMENTOS INTEGRANTES DE LA DEUDA TRIBUTARIA

Como ya hemos tenido ocasión de poner de manifiesto, el artículo 41.1 de la nueva LGT establece la posibilidad de configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades. No obstante, y como también hemos indicado, la extensión de la referida responsabilidad no coincide con el contenido de la deuda tributaria tal y como ésta se describe en el artículo 58 de dicho texto positivo, al disponer a este respecto su artículo 41.3 que «La responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario. Cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso, se iniciará el período ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan».

<sup>4</sup> En relación con esta cuestión, la doctrina ha venido señalando que los responsables únicamente deben hacer frente a las obligaciones de contenido material o económico derivadas del tributo, no estando vinculados al cumplimiento de las deberes formales, habiéndose pronunciado en este sentido, entre otros, MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 14.ª ed., Tecnos, Madrid, 2003, pág. 279, DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho tributario (y II)», *REDF*, n.º 95 (1997), pág. 325, y MENÉNDEZ MORENO, A.: «Los sujetos pasivos de la obligación tributaria», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Vol. I, IEF, Madrid, 1991, pág. 506-507. Por su parte, ARIAS ABELLÁN [«El régimen jurídico del responsable en la nueva Ley General Tributaria», *REDF*, n.º 123 (2004), pág. 496] ha señalado recientemente que, si bien el responsable no está obligado al cumplimiento de las obligaciones formales que acompañen a la obligación de la que es titular el deudor principal, sí podrá estar obligado al cumplimiento de este tipo de prestaciones formales cuando así lo establezca la ley respecto de su *propia* obligación.

<sup>5</sup> Circunstancia que, como más adelante veremos, no sucedía con anterioridad a la referida reforma, dado que el Reglamento General de Recaudación (RGR) de 1990 establecía, en esta materia, reglas diferentes para la responsabilidad solidaria (art. 12.2) y la subsidiaria (art. 14.3).

Examinando el precepto transcrito se comprueba de inmediato cómo el mismo presenta, en lo que se refiere a su inciso inicial, una evidente similitud con el artículo 14.3 del RGR de 1990, el cual iniciaba su redacción indicando que «La responsabilidad subsidiaria, salvo que una norma especial disponga otra cosa, se extiende a la deuda tributaria inicialmente liquidada y notificada al deudor principal en período voluntario». No obstante, y dejando aparte otras cuestiones de interés menor, una diferencia importante que cabe observar entre ambos radica en el hecho de que mientras que el último de los preceptos citados advierte, de manera expresa, que la deuda tributaria que constituye el objeto de la responsabilidad es la liquidada y notificada en período voluntario al «deudor principal», el inciso inicial del artículo 41.3 de la nueva LGT guarda silencio en este punto, lo que puede suscitar la duda de si la deuda exigida en período voluntario (a la que este último precepto alude y a la cual se extiende inicialmente la responsabilidad) es la correspondiente al deudor principal o la del propio responsable.

En nuestra opinión, es indudable –y así lo hemos apuntado ya con anterioridad– que el precepto en cuestión se refiere a la deuda requerida, en período voluntario, *al deudor principal*, y ello ya no sólo porque ésta es la interpretación más coherente en atención al tenor que presenta el artículo 41.1 de la nueva LGT, sino también porque la opinión contraria (entender que es la exigida, en período voluntario, al propio responsable) haría que el contenido del inciso inicial del propio artículo 41.3 careciese de sentido, ya que es obvio que el responsable ha de disponer, en su calidad de tal y una vez declarada su responsabilidad (arts. 174 a 176 de la nueva LGT), de *su propio plazo voluntario* para el ingreso o pago de la deuda objeto de derivación (arts. 174.6 nueva LGT <sup>6</sup>), por lo que la mención que al mismo se efectúa en dicho inciso sería innecesaria y redundante. En consecuencia, hay que entender que el referido artículo 41.3 ha querido diferenciar *dos cantidades bien diferentes* a las que deben hacer frente los responsables: una, la exigida, en un primer momento, al deudor principal –inciso inicial del citado precepto–, la cual se concreta en la deuda requerida a éste en período voluntario; y otra, representada por la que, en su caso, se derive del incumplimiento, por parte de los propios responsables, de su obligación de ingresar aquella deuda en el correspondiente plazo voluntario que para ello se les conceda –inciso final del precepto en cuestión–.

Efectuada la anterior aclaración, procederemos a continuación a examinar los diversos componentes de la deuda tributaria que conforman el contenido de la obligación exigible a los responsables, labor que llevaremos a cabo analizando, de modo independiente, los diferentes elementos que pueden llegar a integrar la misma.

---

<sup>6</sup> A cuyo tenor: «El plazo concedido al responsable para efectuar el pago en período voluntario será el establecido en el apartado segundo del artículo 62 de esta ley», precepto este que regula los plazos de pago en período voluntario para las deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración. Entre los autores que defienden asimismo que la mención a «la totalidad de la deuda exigida en período voluntario» recogida en el inciso inicial del artículo 41.3 debe entenderse referida al deudor principal se encuentran ARIAS ABELLÁN, M.<sup>a</sup> D.: «El régimen jurídico del responsable en la nueva Ley General Tributaria», *op. cit.*, pág. 496, y BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n.º 255 (2004), pág. 7.

**a) La cuota. Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos.**

Obviamente, el primero de los componentes de la deuda tributaria al cual tenemos que hacer mención es el relativo a la *cuota tributaria*, cuyo pago –indica expresamente el artículo 19 de la nueva LGT– constituye el objeto de la obligación tributaria principal.

A este respecto, es indudable –y sobre ello no existe controversia alguna– que los responsables van a tener que hacer frente, en todo caso, a la cuota tributaria exigida al deudor principal, circunstancia esta que ha sido reconocida, sin ambages de ningún tipo, por la doctrina <sup>7</sup> y que resulta lógica si se tiene en cuenta, como con acierto se ha indicado, que el responsable nace para garantizar la obligación tributaria en que se concreta el deber de contribuir <sup>8</sup>. De ahí que suscribamos en su totalidad las palabras de GUERRA REGUERA cuando afirma que la cuota tributaria –débito pecuniario que, normalmente, se cuantifica sobre la base de la capacidad económica de un sujeto– constituye el corazón de la deuda tributaria y su prestación principal, razón por la cual no puede sorprender que dicho elemento quede dentro de la cobertura de la responsabilidad <sup>9</sup>.

Por su parte, y ya en lo que concierne a los *recargos exigibles legalmente sobre las bases o cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos*, la conclusión a la que se ha llegado por parte de la doctrina es idéntica a la referente a la cuota, habiéndose entendido que también tales recargos, cuando los mismos hayan sido exigidos al deudor principal, deben entenderse comprendidos dentro del ámbito de la deuda exigible a los responsables <sup>10</sup>. Ello es debido a que si bien resulta innegable

<sup>7</sup> PALAO TABOADA, C.: «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria (III)», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n.º 158 (1996), pág. 7; ARIAS ABELLÁN, M.ª D.: «Artículo 37», en *La reforma de la Ley General Tributaria*, Cedecs, Barcelona, 1995, págs. 67-68; DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho tributario (y II)», *op. cit.*, pág. 326; GUERRA REGUERA, M.: *Garantías personales del crédito tributario*, Comares, Granada, 1997, pág. 117.

<sup>8</sup> Ya sea –afirmaba ARIAS ABELLÁN («Artículo 37», *op. cit.*, pág. 67)– a través del hecho imponible o por medio de otros presupuestos de hecho. Partiendo de esta afirmación, dicha autora concluía que la función de garantía atribuida al responsable se limitaba, en exclusiva, a los conceptos enumerados en el artículo 58.1 de la LGT de 1963, lo que suponía incluir asimismo, en el ámbito de la responsabilidad, las cantidades correspondientes a los denominados pagos a cuenta. Dicha inclusión –defendida también por PALAO TABOADA [«Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria (III)», *op. cit.*, pág. 7]– entendemos que sigue siendo plenamente admisible en la actualidad, pues si bien es cierto que la obligación de efectuar dichos pagos a cuenta tiene carácter autónomo respecto de la obligación tributaria principal y presenta unos presupuestos diferentes a los de ésta, no lo es menos, como bien han indicado VEGA HERRERO y MUÑOZ DEL CASTILLO («Tributos y obligaciones tributarias», en *La nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, pág. 112), que, a tenor de lo dispuesto en el artículo 58.1 de la nueva LGT, las cantidades a ingresar que resulten de aquéllos son consideradas cuota tributaria.

<sup>9</sup> GUERRA REGUERA, M.: *Garantías personales del crédito tributario*, *op. cit.*, pág. 117.

<sup>10</sup> ARIAS ABELLÁN, M.ª D.: «Artículo 37», *op. cit.*, pág. 68 y «El régimen jurídico del responsable en la nueva Ley General Tributaria», *op. cit.*, pág. 497; PALAO TABOADA, C.: «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria (III)», *op. cit.*, pág. 7; DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho tributario (y II)», *op. cit.*, pág. 326; GUERRA REGUERA, M.: *Garantías personales del crédito tributario*, *op. cit.*, pág. 117. Más recientemente, dicha opinión ha sido sostenida, ya en el marco de la nueva LGT, por BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión», *op. cit.*, pág. 6.

que se trata –como ha recordado el Consejo de Estado– de prestaciones en cierta forma accesorias en la medida en «que se establecen sobre la obligación tributaria principal, calculadas como un porcentaje de esta última» <sup>11</sup>, también lo es, como ha venido a señalar DE LA HUCHA CELADOR, que dichos recargos son, en rigor, objeto de obligaciones tributarias principales, dado que los mismos deben fundamentarse en el principio de capacidad económica <sup>12</sup>, lo que viene a ratificar la conclusión arriba expuesta.

## b) Los recargos del período ejecutivo.

El segundo de los elementos integrantes de la deuda tributaria al que debemos referirnos es el relativo a los *recargos del período ejecutivo*, los cuales aparecen recogidos en el artículo 28 de la nueva LGT.

Como es sabido, con anterioridad a la reforma llevada a cabo en la LGT de 1963 por obra de la Ley 25/1995, el artículo 37.1 de aquel texto legal disponía que «La ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos, a otras personas, solidaria o subsidiariamente». Dicha previsión vino a ser complementada tras la aprobación del RGR de 1990, pues mientras que el artículo 12.2 de dicho reglamento establecía que «La responsabilidad solidaria alcanza a la *totalidad del importe exigido al deudor principal por todos los componentes de la deuda tributaria mencionados en el artículo 58 de la LGT y, en su caso, por las costas del procedimiento de apremio*» <sup>13</sup>, su artículo 14.3 señalaba que «La responsabilidad subsidiaria, salvo que una norma especial disponga otra cosa, se extiende a la *deuda tributaria inicialmente liquidada y notificada al deudor principal en período voluntario*. La responsabilidad subsidiaria no alcanza a las sanciones pecuniarias impuestas al deudor principal, salvo cuando aquélla resulte de la participación del responsable en una infracción tributaria» <sup>14</sup>.

Como de inmediato se deduce de los preceptos que acaban de ser transcritos, el tratamiento proporcionado en aquellos momentos acerca de la cuestión que nos ocupa era bien diferente según la naturaleza de la responsabilidad. Así, en el caso de la responsabilidad solidaria era evidente –dados los términos del artículo 12.2 del RGR arriba citado (*totalidad de la deuda tributaria exigida al deudor principal*)– que el recargo de apremio correspondiente a este último se incluía entre las cantidades exigibles a esta clase de responsables, conclusión que era asimismo extensible, según dicho

<sup>11</sup> Consejo de Estado: *Dictamen al Anteproyecto de Ley General Tributaria*, Madrid, 2003, pág. 61.

<sup>12</sup> DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho tributario (y II)», *op. cit.*, pág. 326. Una opinión coincidente mantiene ARIAS ABELLÁN, M.ª D.: «El régimen jurídico del responsable en la nueva Ley General Tributaria», *op. cit.*, pág. 497. Buena prueba de la afirmación recogida en el texto la constituye el hecho de que la mención a dichos recargos aparecía inicialmente recogida, junto a la cuota tributaria, en el artículo 19 del Anteproyecto de la nueva LGT, precepto este a cuyo tenor: «La obligación tributaria principal tiene por objeto el pago de la cuota tributaria y, en su caso, los recargos legalmente exigibles como consecuencia de la realización del hecho imponible».

<sup>13</sup> La cursiva es nuestra.

<sup>14</sup> La cursiva es nuestra.

precepto, a las costas del procedimiento de apremio <sup>15</sup>; en cambio, en las hipótesis de responsabilidad subsidiaria los responsables no debían hacer frente ni al recargo en cuestión ni tampoco a las citadas costas, dado que la deuda de la que los mismos respondían coincidía con la *cuantía inicial notificada al deudor principal en período voluntario* <sup>16</sup>. En consecuencia, cabía afirmar que la deuda exigible a los responsables subsidiarios era, en términos monetarios, inferior a la de los solidarios, pues, a diferencia de aquéllos, éstos debían afrontar el pago de ciertos conceptos (como el recargo de apremio) devengados como consecuencia de la actuación del deudor principal <sup>17</sup>.

Dicha regulación fue duramente criticada por la doctrina en lo que respecta al régimen previsto para la responsabilidad solidaria, habiéndose alabado, por el contrario, el establecido en relación con la responsabilidad subsidiaria. Ello se debió, como vino a poner de relieve un importante grupo de autores, a que carecía de sentido exigir a los responsables aquellas cantidades (como la relativa al recargo de apremio) cuyo origen se encontrase en un *retraso exclusivamente imputable al deudor principal* y que, por tanto, aquéllos no hubieran podido evitar, encontrándonos además, cuando se ejercitaba la acción de cobro frente a los referidos responsables, ante un procedimiento nuevo, distinto e independiente, al que no resultaba posible trasladar los incidentes del seguido en un momento anterior contra el susodicho deudor principal <sup>18</sup>. Precisamente por ello, vino a señalarse —a nuestro entender, con buen criterio— que el recargo en cuestión sólo resultaría exigible a los responsables cuando fueran éstos quienes, *con su propia conducta*, hubieran realizado el presupuesto

<sup>15</sup> No obstante, debe señalarse que algunos autores entendieron que, pese a lo dispuesto en el texto reglamentario, las costas del procedimiento de apremio no resultaban exigibles a los referidos responsables, y ello porque la deuda tributaria a la que se refería el artículo 58 de la LGT de 1963 no las incluía —ni mencionaba expresamente— entre los elementos integrantes de aquélla, habiéndose producido, en consecuencia, una extralimitación por parte del RGR de 1990, opinión esta defendida por FORASTERO ROMERO, C. y VAHI SERRANO, A.: «La responsabilidad en el procedimiento de recaudación. Obligados al pago de las deudas tributarias», en *Adaptación del sistema tributario al Estado de Derecho*, Aranzadi, Pamplona, 1994.

<sup>16</sup> ARIAS ABELLÁN, M.<sup>a</sup> D.: «El estatuto jurídico del responsable del tributo en el Derecho español», *REDF*, n.º 42 (1984), pág. 203.

<sup>17</sup> Por su parte, ya en lo que se refiere al recargo y a las costas derivadas del apremio consecuencia de la *actuación del propio responsable*, debe recordarse que el artículo 12.2 del RGR de 1990 disponía, en su inciso final, que «Una vez requerido el pago al responsable solidario, los intereses y costas que se produzcan hasta el momento del pago serán, asimismo, exigibles a dicho responsable». En opinión de DELGADO GARCÍA [«El alcance de la responsabilidad tributaria: una cuestión abierta», *REDF*, n.º 106 (2000), pág. 219] —que compartimos—, el significado de dicha previsión no era otro que el responsable solidario debía hacerse cargo de todos los conceptos —intereses y recargos— que se generasen como consecuencia de no haber satisfecho la deuda que le fuera exigida, en su condición de tal, en el plazo que a estos efectos se le hubiera otorgado. Por lo demás, y aunque el artículo 14.3 del referido reglamento guardase silencio al respecto, estimamos que dichos efectos se producían también con relación al responsable subsidiario cuando éste se comportara en la forma descrita, conclusión a la que también llega la autora a la que nos acabamos de referir (*op. cit.*, pág. 219).

<sup>18</sup> Opinión esta que fue mantenida, entre otros, por ARIAS ABELLÁN, M.<sup>a</sup> D.: «El estatuto jurídico del responsable del tributo en el Derecho español», *op. cit.*, pág. 203; BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.<sup>a</sup> T.: *Derecho financiero. Volumen II*, Librería Compás, Alicante, 1989, pág. 107; SIMÓN ACOSTA, E.: «Obligados tributarios», en *Cuestiones tributarias prácticas*, 2.<sup>a</sup> ed., La Ley, Madrid, 1990, pág. 226; COMBARROS VILLANUEVA, V.E.: «La responsabilidad tributaria, solidaria y subsidiaria, en el procedimiento de recaudación», *REDF*, n.º 23 (1979), pág. 391; DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el Reglamento General de Recaudación de 1990: II. La responsabilidad subsidiaria», *CT*, n.º 63 (1992), pág. 58; y MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: *Los responsables tributarios*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 188.

de hecho que generó la exigencia de aquél, al no cumplir, una vez dictado el acto de derivación de responsabilidad, su obligación de ingresar la deuda objeto del mismo en el plazo voluntario que les fuera otorgado a tal fin <sup>19</sup>, tesis esta que, sin duda, influyó en la regulación que, acerca de esta concreta cuestión, vino a plasmarse, pocos años más tarde, en el seno de la LGT de 1963.

En efecto, como es de sobra conocido, la reforma operada en dicho texto legal a través de la Ley 25/1995 vino a proporcionar al artículo 37.3 de la citada LGT una nueva redacción, a cuyo tenor: «La responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, con excepción de las sanciones. *El recargo de apremio sólo será exigible al responsable en el supuesto regulado en el párrafo tercero del apartado siguiente*» <sup>20</sup>, el cual establecía, a su vez, que «*Transcurrido el período voluntario que se concederá al responsable para el ingreso, si no efectúa el pago la responsabilidad se extenderá automáticamente al recargo al que se refiere el artículo 127 de esta ley y la deuda le será exigida en vía de apremio*» <sup>21</sup>. Evidentemente, la conclusión que de inmediato se obtenía de la lectura de tales previsiones normativas –las cuales establecieron un régimen idéntico en este punto para las responsabilidades solidaria y subsidiaria– era obvia: el recargo de apremio sólo resultaba exigible a los responsables cuando, una vez derivada la responsabilidad y ya en el marco del nuevo procedimiento seguido frente a los mismos, éstos dejasen transcurrir el plazo voluntario que les fuera otorgado a fin de proceder al ingreso de la deuda objeto de derivación <sup>22</sup>; por el contrario, la deuda exigida a los responsables no podía incluir, en modo alguno, el recargo de apremio devengado por el deudor principal, por lo que aquéllos no tenían que hacer frente al pago del mismo.

Atendiendo a lo anterior, y dado el *tratamiento unitario* otorgado en esta cuestión a ambas especies de responsabilidad, el efecto inmediato derivado de la nueva situación legislativa no fue otro que la ilegalidad sobrevenida de las previsiones recogidas en este punto, en relación con la responsabilidad solidaria, por el artículo 12.2 del RGR de 1990, dado que, como ya ha quedado expuesto, este precepto extendía el ámbito de la referida responsabilidad al recargo de apremio imputable al deudor principal <sup>23</sup>. De este modo, los responsables subsidiarios y solidarios resultaban jurídicamente equiparados a este respecto, en la medida en que tanto unos como otros únicamente debían hacer frente a su *propio recargo de apremio* –esto es, el originado por su propia conducta en los términos arriba expuestos–, conclusión esta que no sólo fue compartida –de manera unánime– por nues-

<sup>19</sup> Véase la nota 17. ARIAS ABELLÁN, M.<sup>ª</sup> D.: «El estatuto jurídico del responsable del tributo en el Derecho español», *op. cit.*, pág. 203; DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el Reglamento General de Recaudación de 1990: II. La responsabilidad subsidiaria», *op. cit.*, pág. 59.

<sup>20</sup> La cursiva es nuestra.

<sup>21</sup> La cursiva es nuestra.

<sup>22</sup> Conclusión que, a juicio de diversos autores (PÉREZ ROYO, F.: y AGUALLO AVILÉS, A.: en su obra *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1996, pág. 100; y DELGADO GARCIA, A.M.<sup>ª</sup>: «El alcance de la responsabilidad tributaria: una cuestión abierta», *op. cit.*, págs. 235-236), debía hacerse extensiva asimismo a las costas derivadas de la apertura y desarrollo del correspondiente procedimiento de apremio.

<sup>23</sup> DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho tributario (y II)», *op. cit.*, pág. 329.

tra doctrina <sup>24</sup>, sino también por nuestros tribunales <sup>25</sup> e, incluso, por la propia Administración tributaria, siendo muestra de ello el contenido de la Instrucción del Departamento de Recaudación de la AEAT de 2 de noviembre de 1995 <sup>26</sup>.

Ante tal unanimidad –raras veces alcanzada en cuestiones de naturaleza jurídico-tributaria– y dada la coherencia de dicha regulación, no resulta extraño que el legislador haya entendido conveniente mantener dicha situación sin alteraciones, habiéndolo plasmado así en sede de la nueva LGT, pues no en vano dispone el artículo 41.3 de la misma que «La responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario. Cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso, se iniciará el período ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan».

En efecto, como de inmediato se comprueba, el inciso inicial de dicho precepto –cuyo contenido se asemeja al del artículo 14.3 del RGR de 1990 <sup>27</sup>– limita en un primer instante el alcance de la responsabilidad (tanto subsidiaria como solidaria) a *la deuda exigida en período voluntario al deudor principal* <sup>28</sup>, lo cual implica que los responsables, cualquiera que sea su clase, no van a res-

<sup>24</sup> CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero I*, 3.ª ed., Civitas, Madrid, 1999, pág. 197; ARIAS ABELLÁN, M.ª D.: «Artículo 37», *op. cit.*, pág. 63 y 65; CHECA GONZÁLEZ, C.: «Los responsables tributarios», en *La reforma de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1996, pág. 154, y «Notas sobre la nueva regulación de los responsables tributarios en el anteproyecto de la LGT», *RJTr*, n.º 5 (2003), pág. 30; PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario*, 9.ª ed., Civitas, Madrid, 1999, págs. 151 y 153; MENÉNDEZ MORENO, A. (Dir.): *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 2.ª ed., Lex Nova, Valladolid, 2001, pág. 276; PALAO TABOADA, C.: «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria (III)», *op. cit.*, pág. 8; DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho tributario (y II)», *op. cit.*, págs. 327-329; ESCRIBANO LÓPEZ, F.: «Notas sobre la futura regulación de la responsabilidad tributaria», *QF*, n.º 13 (1995), pág. 11; ESEVERRI MARTÍNEZ, E. y LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Temas prácticos de Derecho Financiero. Parte general*, Aranzadi, Pamplona, 1999, pág. 403; PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, *op. cit.*, pág. 100; PONT MESTRES, M. y PONT CLEMENTE, J.F.: *Análisis de la Ley 25/1995, de Modificación de la Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid, 1995, pág. 49; BANACLOCHE PÉREZ, J.: *La Ley General Tributaria reformada*, La Ley-Actualidad, Madrid, 1995, pág. 24; LETE ACHIRICA, C.: *La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles*, Civitas, Madrid, 2000, págs. 184-185 y 200; GUERRA REGUERA, M.: *Garantías personales del crédito tributario*, *op. cit.*, pág. 113.

<sup>25</sup> Así, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 11 de marzo de 1998 (FJ 4.º) afirmó en este sentido, en relación con la hipótesis de responsabilidad de los administradores del artículo 40.1, párrafo primero, de la LGT de 1963, que «Ninguna duda cabe de que la exigencia de la cuota es correcta. Por lo demás, como puede comprobarse, no se exige el recargo de apremio, lo cual es lógico, *dado que los consejeros no son causantes de su exacción...*» (la cursiva es nuestra). En idéntica línea vinieron a pronunciarse dos Resoluciones del TEAC de 15 de enero de 1999 (FJ 4.º y 9.º). Por su parte, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 13 de febrero de 2004 (FJ 8.º) vino a señalar a este respecto, con relación al supuesto enjuiciado, que resultaba procedente la exigencia del recargo de apremio al administrador en la medida en que el mismo no era el girado «al deudor principal, sino al actor en su condición de responsable tributario».

<sup>26</sup> En este sentido, señalaba dicha Instrucción, en el epígrafe concerniente a los responsables solidarios, que «Sólo se exigirá el recargo de apremio al responsable solidario cuando transcurrido el período voluntario que se le concederá para el pago de la deuda, no efectúe el ingreso, de conformidad con lo establecido en el artículo 37.3 de la LGT», régimen que, como es obvio, resultaba también plenamente aplicable a los responsables subsidiarios, pese al silencio guardado en este punto por la citada instrucción respecto de los mismos.

<sup>27</sup> El cual, como es sabido, establecía que «La responsabilidad subsidiaria, salvo que una norma especial disponga otra cosa, se extiende a la deuda inicialmente liquidada y notificada al deudor principal en período voluntario».

<sup>28</sup> Como ya hemos explicado con anterioridad, la mención al deudor principal, pese a no aparecer recogida de manera explícita en el inciso inicial del artículo 41.3 de la nueva LGT, debe sobreentenderse, pues lo contrario resultaría absurdo.

ponder, en modo alguno, de los recargos del período ejecutivo –ni tampoco, en su caso, de las costas del procedimiento de apremio– que sean imputables al deudor principal y que tengan su origen en el comportamiento de este último <sup>29</sup>. Ello resulta lógico, dado que no parece coherente exigir a los responsables los referidos recargos –que, como indica el artículo 28.1 de la nueva LGT, sólo se devenguen con el inicio del período ejecutivo– si se tiene en cuenta que, de conformidad con dicho texto legal, la Administración tributaria no puede dirigirse válidamente contra aquéllos hasta una vez finalizado el período voluntario de ingreso de la deuda otorgado al deudor principal –responsabilidad solidaria (art. 175.1)– o tras la declaración de fallido del mismo y, en su caso, de los responsables solidarios –responsabilidad subsidiaria (art. 176)– <sup>30</sup>.

Frente a lo anterior, los responsables sí deberán responder de los recargos del período ejecutivo (en cualquiera de sus modalidades) cuando sean ellos los que, en su calidad de tales y una vez derivada la responsabilidad, dejen transcurrir el plazo, asimismo voluntario, del que dispongan para realizar el ingreso de la deuda objeto de derivación (esto es, la exigida, en período voluntario, al deudor principal) <sup>31</sup>, conclusión que aparece ratificada en el artículo 174.6 de la nueva LGT, cuyo inciso final señala que «Si el responsable no realiza el pago en dicho plazo (esto es, el plazo voluntario que se le concede), la deuda le será exigida en vía de apremio, extendiéndose al recargo del período ejecutivo que proceda según el artículo 28 de esta ley». Por lo demás, entendemos que en estos casos también resultarán exigibles a los responsables las posibles costas del procedimiento de apremio que puedan llegar a devengarse como consecuencia del comportamiento ahora descrito, ya que si bien el inciso final del artículo 41.3 de dicho texto legal no hace alusión expresa a las mismas, aquéllas deben entenderse incluidas en virtud de lo previsto en su artículo 161.4, a cuyo tenor: «El inicio del período ejecutivo determinará la exigencia de los intereses de demora y de los recargos del período ejecutivo en los términos de los artículos 26 y 28 de esta ley y, en su caso, de las costas del procedimiento de apremio».

### c) El interés de demora.

El tercero de los componentes de la deuda tributaria al que tenemos que hacer alusión es el relativo al *interés de demora*, elemento este que aparece regulado en el artículo 26 de la nueva LGT.

<sup>29</sup> En este sentido se han pronunciado asimismo ROZAS VALDÉS, J.A.: «Sucesores y responsables en el Proyecto de la Ley General Tributaria», *GF*, n.º 226 (2003), pág. 29, y BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión», *op. cit.*, pág. 6.

<sup>30</sup> Argumento que fue ya utilizado, durante la vigencia de la normativa anterior, por DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho tributario (y II)», *op. cit.*, pág. 329.

<sup>31</sup> CALVO ORTEGA, R.: «Obligados tributarios», en *La nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, pág. 169; ARIAS ABELLÁN, M.ª D.: «El régimen jurídico del responsable en la nueva Ley General Tributaria», *op. cit.*, págs. 497-498; CHECA GONZÁLEZ, C.: «Notas sobre la nueva regulación de los responsables tributarios en el anteproyecto de la Ley General Tributaria», *op. cit.*, pág. 31. De conformidad con el artículo 174.6 de la nueva LGT, el plazo concedido al responsable para efectuar el pago en período voluntario es «el establecido en el apartado segundo del artículo 62 de esta ley», precepto este que, como ya hemos indicado, regula los plazos de pago en período voluntario para las deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración.

Procediendo de la misma forma que en el epígrafe precedente, debe volver a recordarse que el artículo 37.1 de la LGT de 1963 establecía, con anterioridad a la reforma llevada a cabo por la Ley 25/1995, que «La ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos, a otras personas, solidaria o subsidiariamente». Por su parte, y como también hemos señalado ya, el RGR de 1990 vino a complementar dicha previsión, estableciendo dos reglas bien diversas en materia de extensión de responsabilidad, ya que mientras que la solidaria alcanzaba «a la *totalidad del importe exigido al deudor principal por todos los componentes de la deuda tributaria mencionados en el artículo 58 de la LGT y, en su caso, por las costas del procedimiento de apremio*»<sup>32</sup> (art. 12.2), en el caso de la subsidiaria, y salvo que una norma especial dispusiera otra cosa, su contenido se extendía «a la *deuda tributaria inicialmente liquidada y notificada al deudor principal en período voluntario*»<sup>33</sup> (art. 14.3).

Atendiendo al tenor de los preceptos arriba citados, resultaba evidente que los intereses de demora generados por la actuación del deudor principal quedaban incluidos, en todo caso, entre las cantidades exigibles a los responsables solidarios<sup>34</sup>; en cambio, y en la medida en que la deuda exigible a los responsables subsidiarios coincidía con la cuantía inicial liquidada y notificada al deudor principal en período voluntario, era obvio que aquéllos no debían responder de los intereses generados a raíz de la apertura del período ejecutivo frente a dicho deudor (consecuencia del impago de su deuda en el plazo voluntario previsto al efecto), aunque sí, en nuestra opinión, de los posibles intereses de demora que, en su caso, contuviera la liquidación inicialmente girada y notificada al referido deudor principal (como sucedía, por ejemplo, en la hipótesis de responsabilidad por infracciones tributarias graves prevista, acerca de los administradores de las personas jurídicas, en el párrafo primero del art. 40.1 de la LGT de 1963<sup>35</sup>), conclusión esta que fue compartida tanto por un sector de la doctrina<sup>36</sup> como por nuestros tribunales<sup>37</sup>.

Sea como fuere, lo cierto es que nuestros autores, siguiendo la pauta marcada con relación al recargo de apremio, vinieron también a defender la inexigibilidad de los referidos intereses a los responsables cuando los mismos obedecieran a un retraso imputable, en exclusiva, a la conducta del

<sup>32</sup> La cursiva es nuestra.

<sup>33</sup> La cursiva es nuestra.

<sup>34</sup> DELGADO GARCÍA, A.M.: «El alcance de la responsabilidad tributaria: una cuestión abierta», *op. cit.*, pág. 222.

<sup>35</sup> Pues en este caso era innegable que la deuda a la que se refería el artículo 14.3 del RGR de 1990 (esto es, la *inicialmente liquidada y notificada al deudor principal en período voluntario*) incluía los intereses de demora que hubieran sido debidamente liquidados por el órgano competente de la Administración tributaria con ocasión de la regularización de la situación tributaria de la respectiva persona jurídica, debiendo recordarse a este respecto la previsión recogida en ese instante en el artículo 77.5 de la LGT de 1963, a cuyo tenor: «al regularizarse la situación tributaria de los sujetos pasivos o de los restantes obligados, se exigirá, además de las cuotas, importes y recargos pertinentes, *el correspondiente interés de demora*», mandato este que también aparecía contemplado en el artículo 69.1 del RGIT de 1986.

<sup>36</sup> CALVO ORTEGA, R.: «La responsabilidad tributaria subsidiaria», *HPE*, n.º 10 (1971), pág. 155 y nota 73; CARBAJO VASCO, D.: «La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles. Análisis del art. 40.1 de la Ley General Tributaria», *CT*, n.º 76 (1995), pág. 68; ESPINOSA LÓPEZ, F.: «Derechos, obligaciones y responsabilidades de los administradores de las sociedades anónimas», *RTT*, n.º 15 (1991), págs. 20-21.

<sup>37</sup> Sentencias de la Audiencia Nacional de 27 de diciembre de 2002 (FJ 5.º) y 28 de enero de 2002 (FJ 3.º) y Resoluciones del TEAC de 24 de marzo de 2000 (FJ 6.º, *Normacef Fiscal*, NFJ09558), 15 de abril de 1998 (FJ 6.º), 22 de septiembre de 1996 (FJ 5.º), 5 de junio de 1996 (FJ 5.º), 21 de febrero de 1996 (FJ 7.º), 6 de septiembre de 1995 (FJ 5.º, *Normacef Fiscal*, NFJ004175) y 19 de abril de 1995 (FJ 5.º).

deudor principal, insistiendo en la idea de que cuando se ejercitaba la acción de cobro frente a aquéllos nos encontramos ante un procedimiento independiente y distinto, al que no era posible trasladar los incidentes del seguido, en un momento anterior, contra dicho deudor <sup>38</sup>. De ahí que también en este caso se indicara que los intereses de demora únicamente debían resultar exigibles a los responsables cuando fuera éstos quienes, *con su propio comportamiento*, hubieran dado lugar al devengo de aquéllos, al incumplir, una vez derivada la responsabilidad, su obligación de ingresar, en el plazo voluntario otorgado a tal fin, la deuda objeto de derivación, dado que en estas hipótesis tal prestación tendría su razón de ser en un retraso en el pago sólo atribuible a los propios responsables <sup>39</sup>, tesis esta que, sin embargo, y a diferencia de lo que sucedió en materia del recargo arriba citado, no tuvo su correspondiente reflejo normativo a raíz de la reforma operada en la LGT de 1963 con ocasión de la Ley 25/1995.

Ello se debe, como es bien sabido, a que tras la última ley citada el artículo 37.3 de la LGT de 1963 vino a concretar el alcance de la responsabilidad «a la *totalidad de la deuda tributaria*», exceptuando no obstante, y de modo expreso, las sanciones –a las cuales nos referiremos con posterioridad– y el recargo de apremio –en los términos ya examinados en páginas precedentes–. En consecuencia, y dado que el citado precepto no contenía previsión específica alguna que permitiera su exclusión, cabía entender –y así se reconoció de manera prácticamente unánime– que, desde el plano de la legalidad entonces vigente, los intereses de demora resultaban exigibles, en todo caso, a los responsables (fueran éstos solidarios o subsidiarios) <sup>40</sup>.

La conclusión anterior –a la que también llegó la Instrucción del Departamento de Recaudación de la AEAT de 2 de noviembre de 1995 <sup>41</sup>– no fue, empero, impedimento para que un sector ampliamente mayoritario de nuestra doctrina, así como algunos pronunciamientos aislados de nuestros tribunales, vinieran a mostrarse especialmente críticos con la regulación que de esta materia realizó

<sup>38</sup> Véanse los autores citados en la nota 18.

<sup>39</sup> Véase la nota 17. ARIAS ABELLÁN, M.<sup>a</sup> D.: «El estatuto jurídico del responsable del tributo en el Derecho español», *op. cit.*, pág. 203; DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el Reglamento General de Recaudación de 1990: II. La responsabilidad subsidiaria», *op. cit.*, pág. 59.

<sup>40</sup> ARIAS ABELLÁN, M.<sup>a</sup> D.: «Artículo 37», *op. cit.*, pág. 68; GONZÁLEZ ORTIZ, D.: «La figura del responsable tributario en el Derecho español: concepto, naturaleza jurídica y fundamento», *CT*, n.º 98 (2001), pág. 91. Por su parte, y ya desde la perspectiva jurisprudencial, la idea indicada en el texto fue plasmada en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 11 de marzo de 1998 (FJ 5.º, *Normacef Fiscal* NFJ006407), la cual, tras afirmar –en relación con la hipótesis de responsabilidad de los administradores del art. 40.1, párrafo primero, de la LGT de 1963– que no cabía exigir a los mismos el importe del recargo de apremio al no ser éstos los causantes de su exacción, señalaba a continuación que «el mismo razonamiento debería servir para no exigir los *intereses de demora*, dado que obedecen a un retraso en el cumplimiento que tampoco es imputable a los consejeros, sino a la propia sociedad, *pero lo cierto es que, de momento, ésta no es la voluntad del legislador*» (la cursiva es nuestra). Asimismo, dicha tesis vendría a ser sostenida por la Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de febrero de 2000 (FJ 2.º), la cual vino a señalar a este respecto que dentro de la «totalidad de la deuda tributaria» a la que se refería el artículo 40.1, párrafo primero, de la LGT de 1963, cabía incluir «con toda obvia» los intereses de demora. Junto a las anteriores, y ya en lo que concierne a la hipótesis de responsabilidad de los administradores del artículo 40.1, párrafo segundo, de la LGT de 1963, la exigibilidad de los referidos intereses a los responsables aparece reconocida por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 1 de abril de 2003 (FJ 7.º).

<sup>41</sup> En la cual se afirmaba expresamente, con relación a los responsables solidarios y subsidiarios, que la deuda exigible a los mismos incluiría los intereses de demora inicialmente liquidados al deudor principal.

el precepto arriba citado, poniendo de relieve el error cometido al no haber equiparado, en este ámbito, el tratamiento dispensado a los intereses de demora con el otorgado al recargo de apremio, y ello sobre la base del ya conocido argumento de la incoherencia que suponía exigir a los responsables dichos intereses cuando los mismos no les fueran atribuibles por no haber podido evitar su devengo <sup>42</sup>.

No obstante, y pese a ello, algunos autores vinieron a justificar la exigencia de los citados intereses a los responsables sobre la base de las *dos siguientes razones*: primera, que el responsable siempre podría resarcirse del importe de dichos intereses a través del ejercicio de la correspondiente acción de regreso contra el deudor principal <sup>43</sup>; y segunda, que de no exigirse tales intereses la previsión recogida en el párrafo primero del artículo 37.3 de la LGT de 1963 –la cual, recordémoslo, extendía el alcance de la responsabilidad a la totalidad de la deuda tributaria– vendría a quedar vacía de contenido, dada la exclusión, legalmente prevista, del recargo de apremio y de las sanciones <sup>44</sup>. Sin embargo, estimamos que ninguno de dichos argumentos resultaba válido al objeto de mantener la inclusión, en cualquier caso, de los intereses de demora entre las cantidades exigibles a los responsables.

Ello se debe, en primer lugar, a que si bien es cierto que los responsables gozan, en principio, de una acción de regreso contra el deudor principal, no lo es menos que dicha acción no resulta *siempre* efectiva, circunstancia apreciable, en especial, en aquellos casos en que la responsabilidad es subsidiaria, pues en estas situaciones el resarcimiento del responsable difícilmente es factible dada la situación de insolvencia en la que se encuentra el deudor principal <sup>45</sup>; por otra parte, y en segundo lugar, es obvio que la no inclusión de los intereses de demora en el ámbito de la responsabilidad no dejaba sin contenido la previsión recogida en el susodicho párrafo primero del artículo 37.3, pues el responsable debía hacer frente a la cuota tributaria exigida al deudor principal, así como, en su caso, a los recargos iniciales exigibles sobre las bases o sobre las cuotas <sup>46</sup>.

<sup>42</sup> Auto del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 24 de junio de 2002 (FJ 2.º) y Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 20 de marzo de 2003 (FJ 3.º). Entre la doctrina, CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero I*, op. cit., págs. 197-198; ARIAS ABELLÁN M.ª D.: «Artículo 37», op. cit., págs. 66-67; PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., págs. 151-153; DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho tributario (y II)», op. cit., pág. 330; PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, op. cit., pág. 100; ESCRIBANO LÓPEZ, F.: «Notas sobre la futura regulación de la responsabilidad tributaria», op. cit., pág. 11; ESEVERRI MARTÍNEZ, E. y LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Temas prácticos de Derecho Financiero. Parte general*, op. cit., pág. 404; CAZORLA PRIETO, L.M.ª: *Derecho Financiero y Tributario*, 3.ª ed., Aranzadi, Pamplona, 2002, pág. 352; LETE ACHIRICA, C.: *La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles*, op. cit., págs. 185 y 200; GALIANO ESTEVÁN, J. e IZQUIERDO RIVAS, J.: *La responsabilidad tributaria*, Ciss, Valencia, 1997, págs. 70 y 84.

<sup>43</sup> PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, op. cit., pág. 100; GUERRA REGUERA, M.: *Garantías personales del crédito tributario*, op. cit., pág. 123.

<sup>44</sup> PALAO TABOADA, C.: «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria (III)», op. cit., pág. 8.

<sup>45</sup> Pues no en vano ya el artículo 64 del RGR de 1990 consideraba insolventes a «aquellos deudores respecto de los cuales se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables».

<sup>46</sup> En idéntico sentido se manifestaron ARIAS ABELLÁN, M.ª D.: «Artículo 37», op. cit., págs. 67-68 y GUERRA REGUERA, M.: *Garantías personales del crédito tributario*, op. cit., pág. 117.

Atendiendo a lo anterior, y dada la falta de otros argumentos que permitiesen fundamentar la exigibilidad de los citados intereses a los responsables, no resulta extraño que la doctrina viniese a propugnar la aplicación, en este punto, del mismo criterio que el expresamente previsto, en sede del precitado artículo 37.3 de la LGT de 1963, en materia de recargo de apremio, debiendo aquéllos hacer frente a los referidos intereses únicamente cuando los mismos les resultasen imputables <sup>47</sup>. De acuerdo con ello, no cabía exigir a los responsables (fueran solidarios o subsidiarios) los intereses de demora nacidos por la falta de pago por parte del deudor principal, resultándoles exigibles, por el contrario, los intereses surgidos a raíz del incumplimiento, por parte de aquéllos, de *su propia obligación de ingresar*, una vez derivada la responsabilidad y en el plazo voluntario que les fuera otorgado a tal objeto, la deuda requerida por la Administración tributaria, dado que en estas hipótesis tal exigencia tenía su origen en un retraso en el pago atribuible, en exclusiva, a los responsables <sup>48</sup>.

Siendo la arriba expuesta la tesis defendida, en relación con los intereses de demora, con anterioridad a la nueva LGT, debemos proceder a continuación a examinar cuál es el criterio que, a este respecto, ha venido a plasmarse en el referido texto legal, cuyo artículo 41.3 dispone que «La responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario. Cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso, se iniciará el período ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan». De conformidad con dicho precepto, es evidente que, a diferencia de la LGT de 1963, la nueva LGT sí ha venido a establecer de manera expresa, en sede de responsabilidad, sendas previsiones que permiten delimitar en qué casos los intereses de demora forman parte del contenido de la deuda exigible a los responsables (sean éstos solidarios o subsidiarios).

A este respecto, y dado que el inciso inicial del referido precepto –siguiendo los parámetros establecidos por el artículo 14.3 del RGR de 1990 <sup>49</sup>– viene a limitar en un primer momento el alcance de la responsabilidad a *la totalidad de la deuda exigida en período voluntario al deudor principal* <sup>50</sup>, es obvio, a nuestro entender, que los responsables no deben hacer frente a los intereses devengados como consecuencia de la apertura del período ejecutivo frente a dicho deudor (por no haber abonado éste, en el plazo voluntario previsto al efecto, la deuda que le hubiera sido requerida); en cambio, sí forman parte de la deuda exigible a tales responsables –desde la perspectiva legal– los intereses de demora que, en su caso, aparezcan ya incluidos en la liquidación inicialmente notificada al referido deudor principal para su pago en período volun-

<sup>47</sup> Véanse los autores citados en la nota 42.

<sup>48</sup> De ello se hizo eco asimismo la Instrucción del Departamento de Recaudación de la AEAT de 2 de noviembre de 1995, la cual indicaba, en relación con los responsables solidarios, que «Una vez requerido el pago al responsable, los intereses que se produzcan desde la finalización del plazo de ingreso en período voluntario que se le otorga, hasta el ingreso de la deuda le serán exigibles, así como, en su caso, las costas del procedimiento de apremio», previsión esta que, sin embargo, no se reiteraba con posterioridad, por la citada Instrucción, al respecto de los responsables subsidiarios, lo cual, aunque era innecesario, resultaba criticable.

<sup>49</sup> De conformidad con el cual: «La responsabilidad subsidiaria, salvo que una norma especial disponga otra cosa, se extiende a la deuda inicialmente liquidada y notificada al deudor principal en período voluntario».

<sup>50</sup> Véase la nota 28.

tario, como sucederá, por ejemplo, en aquellas liquidaciones que tengan su origen en la previa regularización de la situación tributaria de un contribuyente que hubiese cometido la infracción prevista en el artículo 191 de la nueva LGT <sup>51</sup>.

No obstante lo anterior, estimamos, al igual que FALCÓN Y TELLA, que la exigencia a los responsables de los intereses a los que acabamos de hacer mención deberá limitarse, *en exclusiva*, a aquellos casos en que la exacción de los mismos sea atribuible, de algún modo, a aquéllos, como sucederá, por citar un supuesto evidente, en la hipótesis de responsabilidad por infracciones establecida, en relación con los administradores de las personas jurídicas, en el apartado a) del artículo 43.1 de la nueva LGT <sup>52</sup>, ya que es evidente que las conductas de los citados administradores descritas en dicho precepto <sup>53</sup> resultan determinantes en la comisión de la infracción por parte de la respectiva persona jurídica y, en consecuencia, en el devengo de los intereses de demora anejos a la misma, los cuales les resultan de esta manera imputables.

Junto a lo anterior, y ya con base en el inciso final del artículo 41.3 del susodicho texto legal, los responsables deberán responder asimismo de los intereses de demora que se devenguen como consecuencia de *su propio comportamiento*, esto es, cuando sean ellos quienes, una vez derivada la responsabilidad y notificada la deuda exigida al deudor principal en período voluntario, no procedan a efectuar el ingreso de dicha deuda en el plazo, igualmente voluntario, del que dispongan a este fin <sup>54</sup>, previsión esta plenamente razonable y coherente y que se ratifica a la vista del contenido que presenta el artículo 161.4 de la nueva LGT, de conformidad con el cual: «El inicio del período ejecutivo determinará la exigencia de los intereses de demora y de los recargos del período ejecutivo en los términos de los artículos 26 y 28 de esta ley y, en su caso, de las costas del procedimiento de apremio».

<sup>51</sup> Esto es, la consistente en dejar de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación. En este sentido, téngase en cuenta que el artículo 26.2 de la nueva LGT dispone a este respecto que «El interés de demora se exigirá, entre otros supuestos, (...) b) Cuando finalice el plazo establecido para la presentación de una autoliquidación o declaración sin que hubiera sido presentada o hubiera sido presentada incorrectamente». En idéntico sentido al mantenido en el texto se han pronunciado BLÁZQUEZ LIDOY («Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión», *op. cit.*, págs. 6 y 7) y BANACLOCHE PÉREZ [La LGT/2003, *Impuestos*, número especial, (2004), pág. 34], autor este último que tras recordar que «La responsabilidad se refiere a la totalidad de la deuda exigida en período voluntario», afirma que dicha deuda «no es la ingresada en período voluntario en autoliquidaciones, sino que es la ajustada a la ley que la Administración liquide *por diferencias* y para la que hay otro período voluntario de ingreso». Una opinión distinta es la defendida por CHECA GONZÁLEZ («Notas sobre la nueva regulación de los responsables tributarios en el anteproyecto de la Ley General Tributaria», *op. cit.*, págs. 31-32) y ARIAS ABELLÁN («El régimen jurídico del responsable en la nueva Ley General Tributaria», *op. cit.*, pág. 500), para quienes los *únicos* intereses exigibles al responsable son los generados una vez expirado el plazo voluntario de pago que, previamente, le haya sido conferido al mismo.

<sup>52</sup> FALCÓN Y TELLA, R.: «Los responsables en la nueva Ley General Tributaria», *Impuestos*, núms. 15-16 (2003), pág. 12.

<sup>53</sup> Esto es, no realizar los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, consentir dicho incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptar acuerdos que posibiliten las infracciones tributarias.

<sup>54</sup> Plazo que, según dispone el artículo 174.6 de la nueva LGT, es «el establecido en el apartado segundo del artículo 62 de esta ley», precepto este que, como ya hemos tenido ocasión de advertir, regula los plazos de pago en período voluntario para las deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración. En el sentido apuntado en el texto, véanse, por todos, CALVO ORTEGA, R.: «Obligados tributarios», *op. cit.*, pág. 169.

#### d) Los recargos por declaración extemporánea.

El último de los elementos de la deuda tributaria que resta por examinar a los efectos de concretar el ámbito o extensión de la responsabilidad es el relativo a los *recargos por declaración extemporánea*, los cuales aparecen recogidos en el artículo 27 de la nueva LGT.

A este respecto, estimamos que antes de iniciar dicha labor es necesario efectuar una *doble consideración*: en primer lugar, que el examen en cuestión quedará centrado en aquellos supuestos en que haya tenido lugar la presentación, de forma extemporánea y sin requerimiento previo, de una autoliquidación sin que la cantidad correspondiente a la misma sea satisfecha, pues si tiene lugar su ingreso, o bien se produce la concurrencia de cualquier otra causa extintiva distinta al pago (p.ej., la compensación), ello provoca, como efecto, la extinción de la obligación de los responsables. Y, en segundo lugar, que a diferencia de los recargos ejecutivos y los intereses de demora, la exigibilidad de los recargos ahora examinados sólo puede resultar procedente cuando éstos correspondan al deudor principal, pues si el responsable ha de ser declarado como tal mediante acto administrativo (art. 174.1 nueva LGT) no resulta factible que el mismo pueda realizar ninguno de los supuestos tipificados en el artículo 27 de dicho texto legal, careciendo de sentido, en consecuencia, el estudio de la exigencia a los responsables de los referidos recargos por *actos propios* de los mismos <sup>55</sup>.

Efectuadas dichas observaciones, y centrándonos ya en la regulación contenida en esta materia en sede de la LGT de 1963, cabe señalar que tras la reforma operada en la misma por la Ley 25/1995 era posible afirmar –cuando menos desde la *perspectiva estrictamente legal*– que los citados recargos integraban el contenido de la deuda exigible a los responsables. Ello era debido a que, a diferencia del recargo de apremio, la redacción que presentaba en aquel momento el artículo 37.3 de la mencionada LGT no efectuaba mención alguna que permitiese la exclusión, en estas hipótesis, de los recargos ahora examinados, reproduciéndose, de esta manera, la situación existente en relación con los intereses de demora, conclusión esta que fue incluso reconocida desde el ámbito doctrinal <sup>56</sup>.

Sin embargo, y pese a que debe admitirse que la solución expuesta resultaba ser, en efecto, la que se derivaba de una interpretación estricta y literal de la previsión legal arriba citada, algunos autores vinieron a poner de relieve diversos argumentos críticos a la solución proporcionada a esta cuestión <sup>57</sup>, la cual –dicho sea de paso– fue claramente soslayada desde el ámbito administrativo, dado el silencio absoluto mantenido a este respecto por la Instrucción del Departamento de Recaudación de la AEAT de 2 de noviembre de 1995.

<sup>55</sup> Ambas precisiones fueron ya efectuadas en su momento, en relación con la previsión establecida en el artículo 61.3 de la LGT de 1963, por DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho tributario (y II)», *op. cit.*, pág. 333.

<sup>56</sup> ARIAS ABELLÁN, M.ª D.: «Artículo 37», *op. cit.*, pág. 68; GUERRA REGUERA, M.: *Garantías personales del crédito tributario*, *op. cit.*, págs. 116 y 127.

<sup>57</sup> Siendo éste el caso de PALAO TABOADA, C.: «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria (III)», *op. cit.*, pág. 8, DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho tributario (y II)», *op. cit.*, pág. 333, y GUERRA REGUERA, M.: *Garantías personales del crédito tributario*, *op. cit.*, págs. 125-127.

En este sentido, uno de dichos argumentos encontraba su fundamento en la connotación *sancionadora* que presentaban dichos recargos, lo cual –se afirmaba– hacía imposible su exigencia a los responsables, dado que el inciso inicial del propio artículo 37.3 de la LGT de 1963 proclamaba la exclusión de las sanciones del ámbito de la deuda exigible a los mismos <sup>58</sup>. Empero, la admisión de dicho argumento chocaba, en nuestra opinión, con posterioridad a la reforma operada en el porcentaje de los citados recargos tras la Ley 25/1995, con la doctrina mantenida en este punto por el Tribunal Constitucional, el cual, como es sabido, negó que los referidos recargos pudieran ser considerados sanciones en sentido propio cuando la cuantía de aquéllos fuese moderada y entre ésta y la de las sanciones existiera una diferencia importante, de forma que dicha cuantía no alcanzase ni se aproximara al importe de las sanciones <sup>59</sup>.

Ello se debe, como indicaron diversos autores, a que, a diferencia de una época anterior –en la cual el carácter sancionador de tales recargos era indiscutible dado el porcentaje al que éstos ascendían <sup>60</sup>–, tras la Ley 25/1995 los mismos debían reputarse correctos desde la perspectiva constitucional indicada, pues dados los porcentajes fijados respecto de ellos –5, 10, 15 ó 20 por 100, según los casos (art. 61.3 LGT de 1963)– y su diferencia con el importe mínimo de las sanciones (50%), no resultaba posible atribuir a los referidos recargos una connotación sancionadora <sup>61</sup>. Dicha conclusión tiene, por lo demás, una innegable e inmediata repercusión en la regulación que, de esta cuestión, se efectúa en la nueva LGT, pues su artículo 27.2 ha venido a mantener la cuantía de los referidos recargos en los mismos porcentajes del 5, 10, 15 ó 20 por 100, por lo que su naturaleza sancionadora debe quedar también descartada a tenor de la diferencia cuantitativa existente entre aquéllos y las sanciones recogidas en dicho texto legal <sup>62</sup>.

No obstante lo anterior, y pese a ello, un sector de la doctrina vino a sostener que los citados recargos no debían integrar el contenido de la deuda exigible a los responsables, habiendo esgrimido, en defensa de su tesis, *dos argumentos* de indudable valor: primero, que resultaba

<sup>58</sup> GUERRA REGUERA, M.: *Garantías personales del crédito tributario*, op. cit., pág. 125.

<sup>59</sup> Sentencias 164/1995, de 13 de noviembre (*Normacef Fiscal*, NFJ003741), 198/1995, de 21 de diciembre (*Normacef Fiscal*, NFJ006456), 276/2000, de 16 de noviembre (*Normacef Fiscal*, NFJ009503) y 291/2000, de 30 de noviembre (*Normacef Fiscal*, NFJ010684).

<sup>60</sup> Hacemos alusión, con ello, a los recargos del 50 por 100 y del 100 por 100 del artículo 61.2 de la LGT de 1963 en la redacción otorgada a este precepto por la disposición adicional decimocuarta de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, recargos cuya naturaleza sancionadora fue puesta de relieve por el Tribunal Constitucional en sus ya citadas Sentencias 276/2000 (*Normacef Fiscal*, NFJ009503) y 291/2000 (*Normacef Fiscal*, NFJ010684).

<sup>61</sup> MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 14.ª ed., op. cit., pág. 431; GONZÁLEZ ORTIZ, D.: «La figura del responsable tributario en el Derecho español: concepto, naturaleza jurídica y fundamento», op. cit., pág. 92.

<sup>62</sup> Basta para comprobar la veracidad de tal afirmación con acudir a lo dispuesto en los artículos 191, 192 y 193 de la nueva LGT, preceptos estos que establecen, para los casos allí previstos y siempre que la infracción correspondiente se califique como *leve*, una multa pecuniaria proporcional del 50 por 100. No obstante, aunque la afirmación efectuada en el texto pueda mantenerse con carácter general, estimamos que quizás podrían plantearse problemas en este punto cuando nos encontremos ante las denominadas actas con acuerdo (a las que se refiere el art. 155 de la nueva LGT), dado que el artículo 188.1 de dicho texto legal dispone, en relación con estas hipótesis, que el importe de las sanciones pecuniarias impuestas se reduzca en un 50 por 100, lo cual determina, en resumidas cuentas, que la sanción se elevará, en estas situaciones, a un porcentaje del 25 por 100, el cual guarda, como es obvio, una evidente proximidad cuantitativa con el recargo del 20 por 100 establecido para los casos en que la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa, de modo espontáneo, una vez transcurridos más de 12 meses desde la finalización del plazo establecido a tal efecto.

completamente impropio y contradictorio con el esquema de la responsabilidad deducible del ordenamiento jurídico entonces vigente la exigencia de un recargo conectado con las peculiaridades de la excusa absolutoria en el Derecho tributario sancionador <sup>63</sup>; y segundo, porque de requerirse al responsable el pago de dichos recargos se producía la paradoja de que si el deudor principal no declaraba ni pagaba incurría en una sanción no exigible al responsable, mientras que éste tenía que hacer frente a aquellos recargos si el mencionado deudor declaraba espontáneamente fuera de plazo pero no efectuaba el ingreso <sup>64</sup>. Así pues, existía, a nuestro juicio, una base argumentativa sólida que permitía concluir que los responsables no debían hacer frente a las cantidades correspondientes a los recargos previstos en el artículo 61.3 de la LGT de 1963, y ello –insistimos– pese a que una interpretación literal del artículo 37.3 de dicha ley nos conducía a la solución opuesta.

Pasando ya al examen de la cuestión debatida en sede de la nueva LGT, debe recordarse, una vez más, que el artículo 41.3 de la misma indica, en su inciso inicial, que «La responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida (al deudor principal) en período voluntario». Atendiendo a dicha previsión, y ateniéndonos en exclusiva a los términos de la misma, la conclusión que en un principio se alcanza con relación al problema que nos ocupa no puede ser otra que entender que los recargos a los que venimos haciendo mención quedan incluidos en el ámbito de la deuda exigible a los responsables; ello se debe, como acertadamente ha señalado ROZAS VALDÉS, a que este tipo de recargos, en cuanto están llamados a ser satisfechos en período voluntario –esto es, antes de que se inicien actuaciones ejecutivas–, forman parte de la deuda exigida en el mismo, por lo que, en consecuencia, podría llegar a derivarse la respectiva acción encaminada a su ingreso contra los responsables de la deuda <sup>65</sup>.

Sin embargo, y pese a que la expuesta es la solución que se deriva del tenor literal de la ley, somos de la opinión de que tales recargos no deberán tampoco formar parte de las cantidades requeridas a los responsables, y ello por las mismas razones que se esgrimieron, con idéntico fin, durante la vigencia de la normativa precedente (art. 61.3 LGT de 1963), las cuales han sido expuestas dos párrafos más atrás, esto es: la incoherencia que supone, dado el esquema de la responsabilidad derivado de nuestro ordenamiento, exigir un recargo conectado con la excusa absolutoria propia del Derecho tributario sancionador, así como las situaciones paradójicas a las que conduciría tal exigencia, las cuales se ponen de inmediato de manifiesto con ocasión del examen de ciertos supuestos específicos de responsabilidad contemplados en la nueva LGT.

<sup>63</sup> Dicho argumento corresponde a DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho tributario (y II)», *op. cit.*, pág. 333.

<sup>64</sup> Habiéndose pronunciado en este sentido PALAO TABOADA, C.: «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria (III)», *op. cit.*, pág. 8.

<sup>65</sup> ROZAS VALDÉS, J.A.: «Sucesores y responsables en el Proyecto de la Ley General Tributaria», *op. cit.*, pág. 29. Idéntica opinión comparte BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión», *op. cit.*, pág. 7. Por su parte, ARIAS ABELLÁN [«El régimen jurídico del responsable en la nueva Ley General Tributaria», *op. cit.*, pág. 499] recuerda a este respecto que los responsables responden, de conformidad con el artículo 41.3 de la nueva LGT, de la *totalidad* de la deuda tributaria, comprendiendo dicho término todos los componentes de dicha deuda recogidos en los apartados primero y segundo del artículo 58 de la nueva LGT.

A este respecto, y si nos centramos en la hipótesis de responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas en los supuestos de cese de actividades de las mismas [art. 43.1 b) nueva LGT], se observa cómo la extensión de dicha responsabilidad no alcanza, en estos casos, a las sanciones. De acuerdo con ello, si una persona jurídica que cesa en sus actividades no hubiese efectuado en su momento, y en el plazo establecido a tal fin, la correspondiente declaración y pago (p.ej., del IS), cabría la imposición de una sanción que, como es obvio, no resulta exigible en modo alguno a los referidos administradores a través de la susodicha responsabilidad (pues la misma no se extiende a aquélla); en cambio, si esa persona jurídica hubiera procedido a declarar de modo espontáneo y fuera de plazo pero sin efectuar el ingreso respectivo, dichos administradores sí deberían hacer frente –en términos de estricta legalidad– a los recargos derivados de tal proceder, produciéndose, de este modo, la paradoja a la que hemos aludido, ya que comparando ambas situaciones se comprueba que los responsables (los administradores) responden de una cantidad menor en aquel caso en que la conducta del deudor principal (la persona jurídica) resulta más grave, circunstancia esta que hace que nos ratifiquemos en la opinión ya expresada anteriormente en el sentido de excluir los referidos recargos de la deuda exigida a los responsables.

### III. LAS SANCIONES

Una vez llevado a cabo en las páginas precedentes el examen de los diversos componentes de la deuda tributaria que integran el contenido de la deuda exigible a los responsables, debemos concluir el presente estudio, de conformidad con el esquema expositivo indicado en su momento, abordando la cuestión de las *sanciones*, concepto este que ha sido, sin lugar a dudas, el que mayor controversia ha levantado entre la doctrina y la jurisprudencia a la hora de determinar su posible exigencia en sede de responsabilidad. Ello es lógico, pues dejando a un lado la indiscutible importancia del referido elemento, resulta obvio que el mismo presenta unas características propias y singulares al derivar, en último extremo, del ejercicio de una de las manifestaciones del *ius puniendi*, el cual se rige por sus reglas propias y específicas, lo que explica –y justifica– la exclusión de las sanciones del concepto de deuda tributaria definido en el artículo 58 de la nueva LGT.

Y es precisamente esta última circunstancia la que, en un principio, podría llevar a concluir, a la vista del apartado primero del artículo 41 de la citada ley, que las sanciones quedan legalmente excluidas del ámbito de la deuda exigible a quienes ostentan la condición de responsables, pues no debe olvidarse que dicho precepto proclama que «La ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la *deuda tributaria*...»<sup>66</sup>, expresión esta en la que, como acabamos de apuntar, no tienen cabida en la actualidad las sanciones. Empero, dicha conclusión no resulta, en modo alguno, definitiva, pues no cabe olvidar que el precepto arriba citado efectúa con posterioridad una importante precisión al proclamar, en su apartado cuarto, que «La responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezcan». Ello obliga a analizar con

---

<sup>66</sup> La cursiva es nuestra.

detalle la cuestión objeto de examen, para lo cual efectuaremos también, con carácter previo, un recorrido por los antecedentes normativos en la materia, los cuales, como tendremos ocasión de comprobar, resultan asimismo fundamentales para comprender el problema planteado, arrojando luz sobre el mismo.

A este respecto, conviene recordar, una vez más, que el texto del artículo 37.1 de la LGT de 1963, con anterioridad a la reforma operada en la misma por obra de la Ley 25/1995, era el siguiente: «La ley podrá declarar responsables de la *deuda tributaria*, junto a los sujetos pasivos o deudores principales, a otras personas, solidaria o subsidiariamente»<sup>67</sup>. Por su parte, también el RGR de 1990 vino a establecer, en sus artículos 12.2 y 14.3, sendas previsiones en esta materia. En este sentido, y por lo que respecta a los responsables solidarios, indicaba el primero de los preceptos citados que «La responsabilidad solidaria alcanza a la *totalidad del importe exigido al deudor principal por todos los componentes de la deuda tributaria mencionados en el artículo 58 de la LGT y, en su caso, por las costas del procedimiento de apremio*»<sup>68</sup>; por su parte, y ya en lo que concierne a los responsables subsidiarios, disponía el segundo de los referidos preceptos que «La responsabilidad subsidiaria, salvo que una norma especial disponga otra cosa, se extiende a la *deuda tributaria inicialmente liquidada y notificada al deudor principal en período voluntario. La responsabilidad subsidiaria no alcanza a las sanciones pecuniarias impuestas al deudor principal, salvo cuando aquélla resulte de la participación del responsable en una infracción tributaria*»<sup>69</sup>.

De conformidad con las previsiones transcritas, y dado el tenor literal de las mismas, es evidente que en aquel instante resultaba posible defender que los responsables podían llegar a hacer frente a la cuantía de las sanciones<sup>70</sup>, si bien a partir del precitado RGR y en lo que atañe a los responsables subsidiarios vino a exigirse expresamente, con buen criterio, su participación en el ilícito tributario origen de aquéllas, circunstancia que no sucedía, en cambio, con la responsabilidad solidaria, lo cual dio lugar a no pocas críticas entre la doctrina por considerar que no resultaba razonable, desde la perspectiva del principio de personalidad de la pena, que las sanciones resultasen *siempre* exigibles a los responsables solidarios, esto es, con total independencia de que su responsabilidad derivase de actuaciones lícitas o ilícitas<sup>71</sup>.

<sup>67</sup> La cursiva es nuestra

<sup>68</sup> La cursiva es nuestra.

<sup>69</sup> La cursiva es nuestra.

<sup>70</sup> En este sentido se pronunció PALAO TABOADA [«Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria (III)», *op. cit.*, pág. 6], quien, tomando como base lo dispuesto en el entonces artículo 37.1 de la LGT de 1963 y dado que de conformidad con el mismo los responsables lo eran «de la deuda tributaria», afirmó que, a tenor lo previsto en el artículo 58 de aquella ley, era posible mantener que la responsabilidad abarcara incluso a las sanciones. En idéntica línea se pronunciaron asimismo nuestros tribunales, siendo buena muestra de ello, entre otras, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de diciembre de 2002 (FJ 5.º).

<sup>71</sup> Dicha opinión ha sido compartida por un importante sector de nuestra doctrina, pudiendo verse un compendio de la misma en el trabajo de DELGADO GARCÍA, A.M.ª: «El alcance de la responsabilidad tributaria: una cuestión abierta», *op. cit.*, págs. 219 y 222.

Por otra parte, y ya con carácter general, la posibilidad arriba descrita fue también criticada por un sector minoritario, aunque significativo, de nuestros autores por entender que la exigencia de las referidas sanciones, *vía responsabilidad tributaria*, no era factible ni siquiera en aquellas hipótesis en que los responsables ostentasen tal condición por razón de sus propios actos u omisiones ilícitas, debiendo penalizarse la colaboración en la comisión de las infracciones a través de una sanción pecuniaria específica e independiente, esto es, exigida absolutamente al margen del juego de la responsabilidad y atendiendo, en exclusiva, a su condición de sujeto infractor <sup>72</sup>.

A nuestro juicio, es indudable que la opción propugnada en aquel momento por este sector doctrinal resultaba ser la más correcta desde una perspectiva jurídica, pues, además de que permitía respetar en su plenitud las exigencias derivadas de ciertos principios fundamentales en la materia (como los de personalidad, proporcionalidad y culpabilidad), ello habría evitado uno de los principales defectos que, desde hace tiempo, viene achacándose –no sin razón– al instituto de la responsabilidad, esto es, que el mismo resulte instrumentado al servicio de las infracciones tributarias. No obstante ello, es indudable que la opción propugnada por los referidos autores tropezaba, de manera frontal, con el esquema normativo diseñado, en sede de infracciones y sanciones, por la LGT de 1963, dado que el apartado tercero de su artículo 77 no incluía a los responsables entre los sujetos infractores *autónomos* <sup>73</sup>, siendo precisamente su consideración como tales responsables la única medida sancionadora que, salvo puntuales excepciones <sup>74</sup>, establecía dicha ley en relación con quienes, distintos del sujeto pasivo o del retenedor, hubiesen participado en la comisión de infracciones tributarias <sup>75</sup>.

Sea como fuere, la situación que acaba de ser descrita no sufrió alteración alguna hasta la aprobación de la Ley 25/1995, norma legal que vino a modificar la redacción del apartado tercero del artículo 37 de la LGT de 1963, el cual paso a disponer que «La responsabilidad alcanzará a la tota-

<sup>72</sup> CALVO ORTEGA, R.: «La responsabilidad tributaria subsidiaria», *op. cit.*, pág. 140 y nota 24 y «La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos», *HPE*, n.º 5 (1970), pág. 59; CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: *Proyecto de Ley de Represión del Fraude Fiscal*, Informes, IEE, Madrid, 1984, pág. 15; MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: *Los responsables tributarios*, *op. cit.*, págs. 162 y 190.

<sup>73</sup> DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el Reglamento General de Recaudación de 1990: II. La responsabilidad subsidiaria», *op. cit.*, pág. 61; PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, *op. cit.*, pág. 99; HERRERA MOLINA, P.M.: «Coautoría y participación en las infracciones tributarias y responsabilidad tributaria por actos ilícitos», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, n.º 152 (1995), pág. 17.

<sup>74</sup> Hacemos alusión con ello a las previsiones recogidas en los artículos 78.1 y 82.3 de la LGT de 1963, pues así como el primero de tales preceptos permitía entender que el responsable podía realizar determinados tipos de –las entonces denominadas– infracciones simples, el segundo tomaba en consideración, en los casos de comisión de infracciones graves, la posible conformidad del mismo a efectos de reducir el importe de la sanción en un 30 por 100.

<sup>75</sup> DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el Reglamento General de Recaudación de 1990: II. La responsabilidad subsidiaria», *op. cit.*, pág. 61. Dicha circunstancia fue incluso reconocida por CALVO ORTEGA [«La responsabilidad tributaria subsidiaria», *op. cit.*, págs. 135 (nota 6) y 160-161 y «La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos», *op. cit.*, pág. 59 (nota 67)], quien, pese a mantener como criterio general en esta materia el consistente en la imposición de una sanción independiente y autónoma al responsable que hubiese colaborado en la comisión de una infracción, entendió que dicha regla debía excepcionarse en las hipótesis contempladas en los artículos 38 y 40.1 de la LGT de 1963.

lidad de la deuda tributaria, *con excepción de las sanciones*»<sup>76</sup>, inciso este último que vino a reproducir, quizás si cabe con mayor intensidad, la discusión existente acerca de la posible exigibilidad de las sanciones a quienes ostentaban la condición de responsables. Ello es lógico, pues resulta evidente que si se otorgaba a dicha previsión una eficacia derogatoria *plena y absoluta*, la conclusión a la que debía llegarse, en lo que concierne a la cuestión examinada en estas líneas, era radicalmente opuesta a la alcanzada hasta este instante.

Y cierto es que ni la doctrina ni nuestros tribunales permanecieron al margen de dicha polémica, la cual tuvo un especial y particular reflejo a raíz de la contraposición de la previsión arriba transcrita con otras disposiciones contenidas en el seno de la propia LGT de 1963 y, más en concreto, con sus artículos 38.1 y 40.1 (párrafo primero), preceptos que, respectivamente, disponían que «Responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria» y «Serán responsables subsidiariamente de las infracciones tributarias simples y de la totalidad de la deuda tributaria en los casos de infracciones tributarias cometidas por las personas jurídicas, los administradores de las mismas que no realizaren los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consintieren el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptaren acuerdos que hicieran posible tales infracciones».

En este sentido, buena prueba de la polémica suscitada en este punto la constituye el hecho de que el propio Tribunal Supremo se ocupase, en su momento, de abordar esta problemática, pues no en vano dicho órgano jurisdiccional vino a examinar la hipotética colisión existente, en materia de sanciones, entre las previsiones recogidas al respecto en los artículos 37.3 y 38.1 de la LGT de 1963. En concreto, fue en su Sentencia de 30 de enero de 1999 cuando dicho Tribunal, tras reconocer que era posible sostener, desde la perspectiva del principio de personalidad de la pena o sanción, la exigencia de las sanciones a los responsables que hubiesen participado en los hechos objeto de las mismas, vino sin embargo a concluir (FJ 5.º) que «tras la reforma introducida en el artículo 37 de la LGT por la Ley 25/1995, de 20 de julio, (...) la responsabilidad *no puede extenderse a las sanciones*»<sup>77</sup>.

De este modo, el Tribunal Supremo vino a otorgar un *valor absoluto* –y, en consecuencia, una *eficacia derogatoria plena*– a la previsión contenida en el artículo 37.3, conclusión esta que a nuestro juicio, como de inmediato veremos, resultaba equivocada, pero que cerraba el paso a la exigibilidad de las sanciones a los responsables incluso en aquellos supuestos en que éstos hubieran participado en la comisión de la infracción de la que aquéllas derivaban. Precisamente por ello resulta en principio lógico que, con posterioridad a la mencionada Sentencia del Tribunal Supremo y siguiendo idéntico razonamiento, un sector de nuestros tribunales viniese a estimar, tras la reforma de la Ley 25/1995, que la responsabilidad subsidiaria por infracciones recogida en artículo 40.1, párrafo

<sup>76</sup> La cursiva es nuestra.

<sup>77</sup> La cursiva es nuestra.

primero, de la LGT en relación con los administradores de las personas jurídicas no incluía las sanciones impuestas a estas últimas, al impedirlo el susodicho artículo 37.3 de aquélla <sup>78</sup>, tesis que fue también defendida desde el ámbito doctrinal <sup>79</sup>.

No obstante lo anterior, dicha tesis no fue compartida, en modo alguno, por la Administración tributaria, constituyendo el mejor ejemplo de ello el contenido de la Instrucción del Departamento de Recaudación de la AEAT de 2 de noviembre de 1995, la cual entendió que en los casos de participación en la comisión de una infracción sí resultaba posible la exigencia a los responsables de las sanciones impuestas, y ello no sólo por ser una consecuencia directa de la traslación al ámbito del Derecho administrativo sancionador de los principios penales de personalidad y culpabilidad, sino también por la circunstancia de que el legislador, a pesar de la modificación operada en el seno del artículo 37 de la LGT de 1963 en materia de sanciones por obra de la Ley 25/1995, había optado por mantener inalterado el contenido de los artículos 38.1 y 40.1 de la citada LGT y, en consecuencia, el régimen de responsabilidad establecido en dichos preceptos. Dicho argumento fue, por lo demás, ratificado tanto por el TEAC como por nuestros tribunales en diversos pronunciamientos, los cuales vinieron a negar también la pretendida eficacia derogatoria del artículo 37.3 sobre la base de que los dos preceptos en cuestión era específicos y singulares respecto del citado artículo 37 y que de entenderse que tenía lugar la referida derogación el artículo 40.1 de la LGT venía a quedar, en gran parte, vacío de contenido <sup>80</sup>.

<sup>78</sup> Sentencias de la Audiencia Nacional de 8 de febrero de 2001 (FJ 6.º, *Normacef Fiscal*, NFJ010581), 6 de febrero de 2001 (FJ 2.º) y 25 de enero de 2001 (FJ 5.º) y de los Tribunales Superiores de Justicia de la Comunidad Valenciana de 20 de marzo de 2003 (FJ 2.º), 5 de diciembre de 2002 (FJ 4.º) y 29 de junio de 2001 (FJ 6.º), Andalucía (Granada) de 7 de enero de 2003 (FJ 3.º) y 23 de diciembre de 2002 (FJ 4.º), La Rioja de 13 de febrero de 2001 (FJ 2.º) y Murcia de 22 de octubre de 2003 (FJ 3.º), 23 de enero de 2002 (FJ 3.º, *Normacef Fiscal*, NFJ015449), 24 de enero de 2001 (FJ 5.º) y 13 de julio de 1998 (FJ 5.º). Así, señalaba esta última Sentencia que «Por último, difícilmente se compadece la exigencia de responsabilidad por las sanciones a los administradores, establecida por los preceptos reseñados, teniendo en cuenta la nueva redacción dada al artículo 37.3 de la LGT por la Ley 25/1995, según el cual puede responsabilizarse de la deuda tributaria no sólo a los sujetos pasivos o deudores principales, sino también a otras personas, solidaria o subsidiariamente, y ello porque el número 3 establece que la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, *con excepción de las sanciones*, lo que supondría la exoneración de responsabilidad respecto de las mismas».

<sup>79</sup> En esta línea se pronunció, entre otros, CAYÓN GALIARDO [«Presentación» al n.º 46 (1999) de la *RTT*, págs. 14-15], afirmando a este respecto que mientras que el artículo 38.1 de la LGT describía una serie de conductas activas dirigidas a la comisión de la infracción, el párrafo primero del artículo 40.1 de la misma contemplaba determinadas conductas pasivas imputables al administrador, por lo que carecía de lógica que en este último supuesto se exigieran las sanciones al citado órgano directivo cuando en los casos previstos en el referido artículo 38.1 no sucedía así. Por lo demás, la conclusión expuesta en el texto resultaba asimismo coherente si se tiene en cuenta que, en aquellos instantes, la inmensa mayoría de nuestros autores [PÉREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, *op. cit.*, pág. 297; ZORNOZA PÉREZ, J.J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, Civitas, Madrid, 1992, pág. 197; GONZÁLEZ ORTIZ, D.: «Responsabilidad tributaria y sanciones», *RJTr*, n.º 9 (1999), pág. 25; GUERRA REGUERA, M.: *Garantías personales del crédito tributario*, *op. cit.*, pág. 162] sostuvieron, con acierto, que la responsabilidad de los administradores a la que venimos haciendo mención se situaba en una *relación de especialidad* respecto de la contemplada en el artículo 38.1 de la LGT de 1963.

<sup>80</sup> Sentencias de la Audiencia Nacional de 16 de enero de 2003 (FJ 4.º), 12 de abril de 2002 (FJ 4.º) y 28 de enero de 2002 (FJ 5.º), 12 de junio de 2001 (FJ 3.º) y 8 de febrero de 2001 (FJ 5.º, *Normacef Fiscal*, NFJ010581) y del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 13 de febrero de 2004 (FJ 7.º), así como Resoluciones del TEAC de 26 de abril de 2001 (FJ 7.º), 22 de marzo de 2001 (FJ 3.º, *Normacef Fiscal*, NFJ013396), 5 de octubre de 2000 (FJ 5.º), 15 de enero de 1999 (FJ 7.º, *Normacef Fiscal*, NFJ008695), 3 de diciembre de 1998 (FJ 10.º, *Normacef Fiscal*, NFJ007431), 9 de septiembre de 1998 (FJ 4.º), 28 de abril de 1998 (FJ 2.º) y 12 de febrero de 1998 (FJ 4.º, *Normacef Fiscal*, NFJ006741).

A nuestro entender, la clave para la resolución del problema suscitado en orden el otorgamiento de una pretendida eficacia derogatoria a la previsión del artículo 37.3 de la LGT de 1963 radicaba en determinar si efectivamente el contenido de dicho precepto entraba en colisión frontal con los artículos 38.1 y 40.1, párrafo primero, de dicha ley, pues de confirmarse la existencia de la referida confrontación es obvio que los argumentos expuestos en el párrafo precedente no podían ser admitidos. Ello se debe, como bien advirtieron diversos autores, a que la aceptación de tales argumentos hubiera supuesto desconocer el sentido y eficacia del instituto de la *derogación tácita*, de la cual son características inherentes que el precepto que se deroga continúe recogido en un texto normativo y que el mismo devenga total o parcialmente inoperante<sup>81</sup>. Es más, tampoco cabría alegar el argumento de la *especialidad* de los referidos artículos 38.1 y 40.1, párrafo primero, ya que de admitirse el mismo (negando la eficacia derogatoria del artículo 37.3 –precepto general y posterior–), siempre que la norma de carácter general fuera contraria al precepto hasta entonces vigente podría aducirse que este último contenía un mandato específico o singular respecto a lo previsto en la nueva normativa<sup>82</sup>.

Así pues, resultaba imprescindible, al objeto de adoptar una tesis razonada acerca del problema debatido, resolver, con carácter previo, la interrogante acerca de la posible confrontación entre los preceptos arriba mencionados, cuestión esta que –entendemos– debía recibir una *respuesta negativa*, y ello no sólo por razones tales como el hecho de la inexistencia, en el seno de la LGT de 1963, de una sanción específica y autónoma respecto de los responsables que hubiesen participado en la comisión de una infracción tributaria o la circunstancia de que la Ley 25/1995 no hubiese alterado el texto de los referidos artículos 38.1 y 40.1, párrafo primero, de la mencionada LGT, sino también por otras de un evidente calado y trascendencia como son, por un lado, la *especial naturaleza* que presentaban las hipótesis de responsabilidad reguladas en los dos últimos preceptos mencionados y, por otro, el *iter* seguido por el tantas veces citado artículo 37.3 durante la *tramitación legislativa* de la susodicha Ley 25/1995.

En este sentido, y comenzando por la cuestión de la naturaleza, es evidente que en los supuestos regulados por los artículos 38.1 y 40.1, párrafo primero, de la LGT de 1963 nos encontrábamos ante *dos hipótesis de responsabilidad por infracciones tributarias*, institución esta última que, como acertadamente ha puesto de relieve nuestra doctrina, es algo distinta de la responsabilidad tributaria en cuanto mecanismo de garantía<sup>83</sup>. En este sentido, fueron particularmente reveladoras las reflexiones efectuadas por DE LA HUCHA CELADOR cuando, en relación con este tema, vino a sostener –a nuestro juicio, con acierto– que «La responsabilidad por infracción es irreductible a los esquemas

<sup>81</sup> CAYÓN GALIARDO, A.: «Presentación», *op. cit.*, pág. 13-14; GONZÁLEZ ORTIZ, D.: «Responsabilidad tributaria y sanciones», *op. cit.*, págs. 27-28.

<sup>82</sup> Véanse los autores citados en la nota precedente.

<sup>83</sup> PALAO TABOADA, C.: «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria (III)», *op. cit.*, pág. 9; DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho tributario (y II)», *op. cit.*, pág. 345; SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: «El responsable», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Vol. I, IEF, Madrid, 1991, pág. 664; ARIAS ABELLÁN, M.<sup>a</sup> D.: «Artículo 37», *op. cit.*, pág. 56; PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario*, *op. cit.*, pág. 156; MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: *Los responsables tributarios*, *op. cit.*, págs. 123 y 125.

de la responsabilidad de la LGT encontrando, por el contrario, explicación desde las consecuencias y efectos de la diferenciación entre autor y responsable en el marco del Derecho sancionador; ello supone –concluía dicho autor– que los intensos debates sobre la aplicación del artículo 37.3 en orden a la exclusión o no de las sanciones en el ámbito de la responsabilidad tributaria no son válidos para explicar la responsabilidad por infracciones, y ello por la sencilla razón de que –pese a la denominación– estamos en presencia de dos instituciones diferenciadas, no siendo posible aplicar los principios de la responsabilidad tributaria a la responsabilidad por infracciones tributarias»<sup>84</sup>.

Advertido lo anterior, y tomando como base los esquemas del Derecho penal y del Derecho administrativo sancionador, el citado autor afirmaba asimismo que los artículos 38.1 y 40.1, párrafo primero, de la LGT de 1963, englobaban, bajo una única y misma expresión, *dos géneros diversos de responsabilidad*: por un lado, la «civil», en cuya virtud el responsable se veía obligado a reparar los daños y perjuicios derivados de la comisión de la infracción<sup>85</sup>, para lo que se recurría, de manera instrumental, a los dictados del artículo 37 de dicha ley; y, por otro, la «punitiva» o «criminal», la cual comportaba, como efecto directo e inmediato, la sanción correspondiente y que no podía ser explicada desde el prisma de la responsabilidad tributaria *stricto sensu*<sup>86</sup>. La conclusión que de todo ello se derivaba no era otra que la falta de operatividad, en estos supuestos, de la excepción proclamada, en materia de sanciones, por el referido artículo 37.3<sup>87</sup>, negando así su presunta eficacia derogatoria.

Y a la misma conclusión se llegaba recurriendo al segundo de los argumentos arriba mencionados –esto es, el relativo al *iter* experimentado por el último precepto citado con ocasión de la *tramitación legislativa* de la Ley 25/1995–, el cual indicaba, en sede de Proyecto de Ley, que «La responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, con excepción de las sanciones pecuniarias, *salvo precepto legal en contrario*»<sup>88</sup>, redacción esta que, con posterioridad, sería modificada a raíz del Dictamen de la Comisión de Economía, Hacienda y Comercio, trámite tras el cual el susodicho artículo 37.3 quedó redactado en su versión definitiva al suprimirse el inciso «salvo precepto legal en contrario».

Dicha supresión sirvió de argumento a un importante sector de nuestra doctrina para defender la eficacia derogatoria plena y absoluta de la previsión normativa contenida, en sede del citado precepto, en lo concerniente a las sanciones, habiéndose afirmado a este respecto que la misma podía «desvelar la intención de la ley de no salvar de la nueva modificación ninguno de los supuestos (de

<sup>84</sup> DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho tributario (y II)», *op. cit.*, págs. 344-345.

<sup>85</sup> Los cuales se constreñían, en los casos de las denominadas infracciones tributarias graves, a las obligaciones tributarias del autor de la infracción.

<sup>86</sup> DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho tributario (y II)», *op. cit.*, pág. 344. Una opinión semejante sostuvo PALAO TABOADA, C.: «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria (III)», *op. cit.*, págs. 9-10.

<sup>87</sup> DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho tributario (y II)», *op. cit.*, págs. 342-343; PALAO TABOADA, C.: «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria (III)», *op. cit.*, pág. 10.

<sup>88</sup> La cursiva es nuestra.

responsabilidad) contemplados anteriormente»<sup>89</sup>, interpretación que, de admitirse como válida, hubiera venido a confirmar la tesis que otorgaba a dicho precepto la ya reseñada eficacia derogatoria. Sin embargo, un examen más profundo de la tramitación legislativa de la ley arriba citada –y, más en concreto, la lectura del contenido del Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados– pone de inmediato de relieve que el objetivo perseguido por el legislador al eliminar el inciso en cuestión no fue el arriba indicado, sino otro bien distinto que, a nuestro entender, resulta trascendental a la hora de solventar, de un modo definitivo, la cuestión objeto de debate.

A este respecto, y si se acude al citado Diario de Sesiones, se comprueba cómo la supresión del inciso «salvo precepto en contrario» se justificó sobre la base de que el mismo no era claro desde la perspectiva constitucional, dado que ninguna norma podía quebrar el principio de personalidad o culpabilidad de la infracción penal o tributaria y de la sanción correlativa<sup>90</sup>. En consecuencia, y con base en lo anterior, queda sin duda demostrado que el fin último perseguido con la desaparición de dicho inciso no fue otro que el de conseguir el adecuado respeto de los citados principios<sup>91</sup>, lo cual, como acertadamente pusieron de relieve algunos autores de nuestra doctrina, permitía efectuar una interpretación del artículo 37.3 de la LGT de 1963 que demostraba la *ausencia de una confrontación* con lo establecido en los artículos 38.1 y 40.1, párrafo primero, de dicho texto legal.

De acuerdo con dicha interpretación, el único objetivo de la previsión contenida en esta materia en el artículo 37.3 –objetivo, por otra parte, lógico y coherente– fue, en exclusiva, el de impedir que quienes ostentaran la condición de responsables viniesen a garantizar el pago de las sanciones impuestas como consecuencia de la realización de una infracción tributaria cuando aquéllos *no hubieran participado materialmente* en la misma<sup>92</sup>. De conformidad con la citada interpretación, es obvio

<sup>89</sup> CAYÓN GALIARDO, A.: «Presentación», *op. cit.*, pág. 14. En idéntico sentido se pronunciaron MARCOS SÁNCHEZ, T.: «Responsabilidad de los administradores de entidades en materia tributaria», en *La responsabilidad de los administradores de las sociedades de capital*, Tecnos, Madrid, 1999, pág. 211, y MARTÍN JIMÉNEZ, F.J.: «La responsabilidad tributaria en la Ley General Tributaria: supuestos», *RIF*, n.º 42 (2000), pág. 36 (nota 78). Dicha interpretación fue también apuntada como posible por PÉREZ ROYO y AGUALLO AVILÉS (*Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, *op. cit.*, pág. 98) y por GUERRA REGUERA (*Garantías personales del crédito tributario*, *op. cit.*, pág. 168), si bien todos estos autores optaron, en definitiva, por su desestimación.

<sup>90</sup> Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados (Comisiones) n.º 487/V Legislatura.

<sup>91</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, E. y LEJEUNE VALCÁRCEL, E.: *Derecho Tributario I*, 2.ª ed., Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 2000, pág. 240. Dicha opinión no fue compartida sin embargo –a nuestro entender, de forma claramente errónea– por alguno de los tribunales que sostuvo la tesis de la eficacia derogatoria tácita del artículo 37.3 de la LGT de 1963 en lo relativo a la no extensión de la responsabilidad a las sanciones, siendo muestra de ello la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 24 de enero de 2001 (*Normacef Fiscal*, NFJ010516), en la cual se afirmaba, de manera expresa (FJ 5.º), que sobre la base del citado precepto «la responsabilidad tributaria no se podrá extender a las sanciones *en ningún caso* (...), esto es, con independencia de que la responsabilidad tributaria sobre las sanciones suponga vulneración o, por el contrario, sea respetuosa con el principio de personalidad de la sanción. Tal interpretación del artículo 37.3 LGT supone que dicho precepto *no es una proyección del principio de personalidad de la sanción...*» (la cursiva es nuestra).

<sup>92</sup> PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, *op. cit.*, pág. 100; PALAO TABOADA, C.: «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria (III)», *op. cit.*, pág. 10; CHECA GONZÁLEZ, C.: «Notas sobre la nueva regulación de los responsables tributarios en el anteproyecto de la LGT», *op. cit.*, pág. 29; GARCÍA NOVOA, C.: «El principio de personalidad en el ordenamiento sancionador tributario», en *Temas de Derecho Penal Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2000, págs. 48-49; GONZÁLEZ ORTIZ, D.: «Responsabilidad tributaria y sanciones», *op. cit.*, pág. 28. La idea expuesta en el texto ha sido reconocida, de forma expresa, por la Sentencia

que podía afirmarse asimismo que el citado precepto no venía a prohibir la exigencia de sanciones a los responsables *en todo caso y de modo absoluto*<sup>93</sup>, lo que permitía admitir la plena vigencia y eficacia de ciertos preceptos –como los referidos artículos 38.1 y 40.1, párrafo primero, de la LGT de 1963– que extendían los efectos de la infracción (las sanciones) a aquellas personas que, distintas del sujeto infractor, hubiesen intervenido en su comisión<sup>94</sup>, posibilidad que, por otra parte, encontraba incluso un respaldo implícito en el texto que presentaba algún otro precepto de la propia LGT<sup>95</sup> y que, sobre todo, resultaba plenamente respetuosa con los principios de personalidad y culpabilidad aludidos con anterioridad<sup>96</sup>, aspecto este que, como veremos a continuación, tiene una importancia y significado vitales al objeto de llevar a cabo el examen –y crítica– de la regulación que, de la cuestión debatida en estas líneas, se efectúa en la nueva LGT.

del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 1 de abril de 2003, en la cual se indica (FJ 6.º) que lo que pretende evitar el referido artículo 37.3 es que «se establezcan supuestos de responsabilidad objetiva ajenos a todo principio de culpabilidad que se exige para las sanciones» (la cursiva es nuestra).

<sup>93</sup> Tal y como sostuvo, de modo incorrecto y equivocado, el Tribunal Supremo en su Sentencia de 30 de enero de 1999 y, ya con posterioridad, otros órganos jurisdiccionales inferiores como el Tribunal Superior de Justicia de Murcia, que, en sus Sentencias de 23 de enero de 2002 (FJ 3.º, *Normacef Fiscal*, NFJ015449) y 24 de enero de 2001 (FJ 5.º, *Normacef Fiscal*, NFJ010516), vino a señalar que el susodicho artículo 37.3 «en realidad es una *prohibición general y absoluta* de extender la responsabilidad tributaria sobre las sanciones imputadas a los deudores» (la cursiva es nuestra). Evidentemente, no es necesario llevar a cabo profundas reflexiones para demostrar lo endeble de dicha tesis, y ello porque resulta obvio que difícilmente la LGT de 1963 podía contener una prohibición de este tipo (esto es, absoluta y general) dada su naturaleza y rango normativo, pues dicha prohibición siempre podría ser desconocida por una ley posterior, proceder este del que constituyó un excelente ejemplo la previsión del artículo 87.Uno de la Ley del IVA, precepto cuya redacción fue objeto de modificación con ocasión de la Ley de Acompañamiento para el año 2003, pasando a disponer desde dicho momento que «Serán responsables solidarios de la deuda tributaria que corresponda satisfacer al sujeto pasivo los destinatarios de las operaciones que, mediante acción u omisión culposa o dolosa, eludan la correcta repercusión del Impuesto. A estos efectos, la responsabilidad *alcanzará a la sanción que pueda proceder*» (la cursiva es nuestra).

<sup>94</sup> Así lo entendieron también las Sentencias de la Audiencia Nacional de 12 de abril de 2002 (FJ 4.º) y 17 de septiembre de 2001 (FJ 3.º) y de los Tribunales Superiores de Justicia de Andalucía (Sevilla) de 14 de enero de 2003 (FJ 3.º), Asturias de 20 de julio de 2004 (FJ 7.º) y Extremadura de 22 de octubre de 2002 (FJ 2.º, *Normacef Fiscal*, NFJ013966), 29 de abril de 2002 (FJ 1.º), 13 de noviembre de 2001 (FJ 2.º) y 11 de marzo de 1998 (FJ 5.º, *Normacef Fiscal*, NFJ006407), afirmando esta última, con relación al supuesto de responsabilidad de los administradores recogido en el párrafo primero del artículo 40.1 de la LGT de 1963, que es cierto «que el artículo 37.3 de la LGT tras la modificación realizada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, excluye, con carácter general, a las sanciones, pero también lo es que el artículo 40.1 de la LGT ha permanecido sin variación alguna. La manera de conciliar ambos preceptos, desde nuestro punto de vista, pasa por entender que la responsabilidad no se extiende a las sanciones con carácter general, pero sí en supuestos concretos, uno de ellos es el caso que nos está ocupando, que es un supuesto de responsabilidad por infracción».

<sup>95</sup> Como su artículo 82.3, el cual establecía que «La cuantía de las sanciones por infracciones tributarias graves se reducirá en un 30 por 100 cuando el sujeto infractor o, en su caso, el *responsable*, manifiesten su conformidad con la propuesta de regularización que se les formule» (la cursiva es nuestra). A este respecto, PÉREZ ROYO y AGUALLO AVILÉS (*Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, op. cit., pág. 289) vinieron a señalar –a nuestro juicio, con acierto– que la mención que dicho precepto citado realizaba al responsable no constituía un *lapsus calami*, sino que resultaba completamente lógica en aquellos casos en que la responsabilidad se derivaba de la participación del mismo en la comisión de una infracción tributaria, ya que en estas situaciones, si las actuaciones en el procedimiento acababan siendo entabladas con dicho responsable, era éste quien tenía que mostrar su conformidad.

<sup>96</sup> En este sentido se pronunció asimismo, en lo que atañe al primero de los principios citados en el texto, GUERRA REGUERA [«Consideraciones en torno al artículo 38 de la Ley General Tributaria», *TrF*, n.º 105 (1999), pág. 49], afirmando que el principio de personalidad «debe implantarse a todos sus efectos en este ámbito, y no sólo para liberar del castigo a quien nada tenga que ver con la infracción, (sino) también para castigar eficazmente a todos aquellos que tengan que ver». Dicha tesis –que también comparte ORENA DOMÍNGUEZ [«La sucesión en la empresa y el principio de personalidad de la pena en el proyecto de la nueva Ley General Tributaria», *RJTr*, n.º 19 (2004), pág. 44]– se ha visto respaldada asimismo desde

Y a este fin, conviene volver a recordar que el artículo 41.4 de la nueva LGT dispone a este respecto que «La responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezcan». De este modo, y en lo que a esta concreta materia concierne, el legislador ha venido a decantarse por una fórmula que se asemeja, en su contenido y efectos, a la que inicialmente aparecía recogida en este punto en el Proyecto de Ley que dio origen a la Ley 25/1995, pues no en vano, y como ya hemos tenido ocasión de indicar con anterioridad, el texto que se otorgaba al artículo 37.3 de la LGT de 1963 en sede de dicho proyecto era el siguiente: «La responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, con excepción de las sanciones pecuniarias, salvo precepto legal en contrario».

Sin duda, el dato más relevante que presenta el referido artículo 41.4 (y que mayores problemas puede plantear) es, precisamente, la mención expresa a la posibilidad de excepcionar –obviamente, en virtud de ley– la que, al parecer, pretende ser la *regla general* en la materia, esto es, la *no exigibilidad de las sanciones a los responsables* <sup>97</sup>. Con ello, el objetivo perseguido no es, a nuestro entender, legitimar al legislador futuro para que establezca, en su caso, nuevas hipótesis de responsabilidad cuya extensión alcance a las sanciones –cosa innecesaria, pues dado el rango normativo de la nueva LGT es evidente que tal posibilidad sería factible aunque no se hubiera establecido dicha cláusula de excepción <sup>98</sup>–, sino, más bien, mantener la validez y eficacia de los supuestos de responsabilidad previstos en este sentido en la propia LGT (a los que ahora aludiremos), así como –y sobre todo– de los ya vigentes con anterioridad a la misma y recogidos en otros textos legales <sup>99</sup>, evitando, de este modo, reproducir la problemática surgida acerca de esta cuestión tras la aprobación de la Ley 25/1995 y de la cual hemos dado cuenta en las páginas precedentes.

Siendo la arriba expuesta la previsión contenida en esta materia en sede de la nueva LGT, debemos analizar a continuación las consecuencias que pueden llegar a derivarse de la misma y su corrección o no desde la perspectiva constitucional, tarea para la cual nos centraremos en las hipótesis de responsabilidad contempladas en dicho texto legal cuya extensión abarca o incluye las sanciones, esto es, las contempladas en las letras a) y c) de su artículo 42.1 y en la letra a) de su artículo 43.1, comenzando nuestro examen por aquellos supuestos de responsabilidad relacionados con la comisión de infracciones tributarias.

---

la óptica jurisprudencial, existiendo diversos pronunciamientos [como la Resolución del TEAC de 22 de noviembre de 1996 (FJ 5.º), la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 25 de septiembre de 1998 (FJ 5.º) e, incluso, la propia Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 1999 (FJ 5.º)] que han reconocido la efectividad del principio de personalidad en el sentido que acaba de apuntarse.

<sup>97</sup> ARIAS ABELLÁN, M.ª D.: «El régimen jurídico del responsable en la nueva Ley General Tributaria», *op. cit.*, pág. 497.

<sup>98</sup> Recuértese, en este sentido, que el antiguo artículo 37.3 de la LGT de 1963, en su redacción obra de la Ley 25/1995, ni siquiera contemplaba la posibilidad de excepcionar la regla contenida en el mismo en el sentido de que la responsabilidad no alcanzaba a las sanciones y, sin embargo, leyes posteriores a la citada vinieron a establecer hipótesis de responsabilidad en las cuales la misma abarcaba a las sanciones, habiéndose recogido un ejemplo de ello en la nota 93 del presente trabajo.

<sup>99</sup> Como, por ejemplo, el previsto en el ya citado artículo 87.Uno de la Ley del IVA, a cuyo tenor: «Serán responsables solidarios de la deuda tributaria que corresponda satisfacer al sujeto pasivo, los destinatarios de las operaciones que, mediante acción u omisión culposa o dolosa, eludan la correcta repercusión del Impuesto. A estos efectos, la responsabilidad alcanzará a la sanción que pueda proceder» (la cursiva es nuestra).

En este sentido, dispone el artículo 42.1 de la nueva LGT que «Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: a) Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción». Por su parte, el artículo 43.1 de dicha norma legal establece que «Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: a) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones».

Como de inmediato se comprueba a la vista de los preceptos citados, ninguna duda cabe de que el contenido de los dos supuestos de responsabilidad en ellos plasmados incluye las sanciones, circunstancia que resulta ratificada a tenor del contenido que presentan los apartados primero y segundo del artículo 182 de la nueva LGT<sup>100</sup> y que, a nuestro entender, no presenta objeción alguna desde la estricta perspectiva constitucional, al haberse respetado, en ambos casos, los principios de culpabilidad y personalidad de la pena. Ello se debe, obviamente, a que la exigencia de las susodichas responsabilidades viene ligada, *de modo necesario* –pues así lo exige su presupuesto de hecho–, a la *participación o colaboración efectiva de los responsables*, a través de determinados comportamientos (dolosos o culposos, activos u omisivos), en la *comisión de una infracción tributaria*, lo que explica la referida inclusión de las sanciones entre las cantidades exigidas a los mismos<sup>101</sup>.

Es más, entendemos que el hecho de que los responsables deban hacer frente a las sanciones en los supuestos de responsabilidad ahora descritos resulta coherente con la propia naturaleza de aquéllos, en la medida en que, como es sabido, nos encontramos ante *sendas hipótesis de responsabilidad derivadas de infracciones tributarias*. De ahí que, siguiendo el esquema dogmático ya apuntado en líneas anteriores, pueda afirmarse también, respecto de los artículos 42.1 a) y 43.1 a) de la nueva LGT, que dichos preceptos acogen, bajo una misma expresión, por un lado, una responsabilidad «civil», en cuya virtud los responsables deben reparar, cuando se produzcan, los daños derivados de la comisión de la infracción (reparación que deberá efectuarse en los términos previstos en el artículo 41.3 de dicha ley), y, por otro, la «punitiva» o «criminal», cuya *consecuencia inmediata* es la sanción<sup>102</sup>, la cual –obsérvese– no sólo es exigida de manera expresa, sino también, y además,

<sup>100</sup> Los cuales disponen, respectivamente, que responderán (solidaria o subsidiariamente, según los casos) del pago de las sanciones tributarias las personas o entidades que se encuentren en los supuestos del párrafo a) del apartado 1 de los artículos 42 y 43 de la nueva LGT, en los términos establecidos en dichos artículos.

<sup>101</sup> Habiéndose pronunciado ya en esta misma línea el *Informe de la Comisión para el estudio del borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 2003, pág. 24 y 72. Por su parte, la tesis recogida en el texto ha sido defendida asimismo por diversos autores de nuestra doctrina, pudiendo destacarse, entre otros, a CHECA GONZÁLEZ, C.: «Notas sobre la nueva regulación de los responsables tributarios en el anteproyecto de la Ley General Tributaria», *op. cit.* pág. 30, 38 y 44.

<sup>102</sup> En este sentido, el esquema expuesto en el texto resulta prácticamente idéntico al previsto en materia de delitos contra la Hacienda Pública, disponiendo a este respecto el apartado primero de la disposición adicional 10.<sup>a</sup> de la nueva LGT que «En los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública, la responsabilidad civil comprenderá la totalidad de la deuda tributaria no ingresada, incluidos sus intereses de demora, y se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio».

separadamente de la deuda tributaria [último inciso arts. 42.1 a) y 43.1 a) y apartados primero y segundo art. 182 nueva LGT], lo cual resulta acorde tanto con el hecho de que aquella (la sanción) no forme parte integrante de ésta (la deuda tributaria), como con la circunstancia de la especial naturaleza de las responsabilidades derivadas de infracciones tributarias, y viene ratificar, a nuestro juicio, la tesis ahora expuesta en orden a la corrección de la exigibilidad de la sanción en estos casos.

Sea como fuere, es evidente que con las previsiones normativas contenidas en los preceptos arriba citados la nueva LGT viene a cerrar el polémico debate entablado a lo largo de las dos últimas décadas acerca de la posible exigencia, en los supuestos allí descritos, de las sanciones a los responsables. Ello se hace, además, adoptando una solución que resulta plenamente coherente desde las diversas perspectivas indicadas en los párrafos precedentes pero a la que, sin embargo, cabe seguir reprochando el uso *inapropiado* que se efectúa del instituto de la responsabilidad, el cual *continúa instrumentado al servicio de las infracciones tributarias*, adquiriendo, de este modo, una indudable *finalidad represiva* ajena a la esencia y naturaleza de dicha institución. De ahí que entendamos que se ha vuelto a perder, con ocasión de la nueva LGT, una gran oportunidad para configurar en estos supuestos a los responsables como *sujetos infractores autónomos*, estableciendo una sanción específica respecto de los mismos que penalice, de modo independiente, su participación o colaboración en la comisión de las referidas infracciones<sup>103</sup>, opción esta que fue ya propugnada, hace más de 30 años, por SAINZ DE BUJANDA<sup>104</sup> y que ha sido defendida asimismo, con posterioridad, por un relevante y amplísimo sector de nuestra doctrina<sup>105</sup>.

Pasando al examen de la hipótesis de responsabilidad contemplada en la letra c) del artículo 42.1 de la nueva LGT, conviene recordar que el referido precepto señala que «Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: (...) c) Las que sucedan por

<sup>103</sup> Posibilidad esta que ya incluso el propio *Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria (primera versión)* (op. cit., págs. 208-209) vino a calificar de *avanzada y deseable* para perfeccionar el régimen sancionador tributario, si bien el referido informe realizaba a continuación una serie de observaciones que desaconsejaban tal posibilidad, entre las cuales se encontraban, por ejemplo, la inadecuación de trasladar del ámbito penal al administrativo las diferentes formas de participación por la distinta gravedad de las conductas, las dificultades que se originarían en el seno del propio procedimiento sancionador en cuanto a la puesta de manifiesto del expediente con todos los datos del obligado tributario, los problemas que podrían aparecer en orden a la obtención de pruebas para la instrucción del procedimiento, así como el hecho de que los supuestos a los que se aplicarían estas formas de participación resultan muy limitados, pudiendo ser solucionados por la jurisprudencia sin necesidad de una regulación tan compleja como la propuesta.

<sup>104</sup> SAINZ DE BUJANDA, F.: «La responsabilidad tributaria en régimen de solidaridad», en *Hacienda y Derecho*, Vol. VI, IEP, Madrid, 1973, págs. 317-318.

<sup>105</sup> PÉREZ ROYO, F.: y AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, op. cit., pág. 99; ESCRIBANO LÓPEZ, F.: «Notas sobre la futura regulación de la responsabilidad tributaria», op. cit., págs. 9-10; CALVO ORTEGA, R.: «Obligados tributarios», op. cit., pág. 169; SIMÓN ACOSTA, E.: «La potestad sancionadora», en *La nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, pág. 716; CHECA GONZÁLEZ, C.: «Los responsables tributarios», op. cit., pág. 149; DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el Reglamento General de Recaudación de 1990: II. La responsabilidad subsidiaria», op. cit., pág. 61; HERRERA MOLINA, P.M.: «Coautoría y participación en las infracciones tributarias y responsabilidad tributaria por actos ilícitos», op. cit., págs. 15-16; NAVARRO FAURE, A.: «Los supuestos de responsabilidad tributaria solidaria en el ordenamiento tributario español», *RDFHP*, núms. 225-226 (1993) pág. 624-625; PEÑA ALONSO, J.L. y CORCUERA TORRES, A.: *La reforma de la Ley General Tributaria*, McGraw-Hill, Madrid, 1995, pág. 23; GUERRA REGUERA, M.: *Garantías personales del crédito tributario*, op. cit., págs. 143 y 168.

cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio. La responsabilidad también se extenderá a las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido practicar. Cuando resulte de aplicación lo previsto en el apartado 2 del artículo 175 de esta ley, la responsabilidad establecida en este párrafo se limitará de acuerdo con lo dispuesto en dicho artículo. Cuando no se haya solicitado dicho certificado, la responsabilidad alcanzará también a las sanciones impuestas o que puedan imponerse».

Como puede verse, el precepto transcrito prevé, al igual que el artículo 182.1 de la nueva LGT <sup>106</sup>, la posibilidad de exigir a los sucesores arriba citados, en su calidad de responsables, las sanciones tributarias contraídas por el anterior titular de la explotación o actividad económica y derivadas de su ejercicio, si bien deberá tenerse en cuenta en estos casos lo previsto en el artículo 175.2 de dicho texto legal, a cuyo tenor: «El que pretenda adquirir la titularidad de explotaciones y actividades económicas y al objeto de limitar la responsabilidad solidaria contemplada en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley, tendrá derecho, previa la conformidad del titular actual, a solicitar de la Administración certificación detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas de su ejercicio. La Administración tributaria deberá expedir dicha certificación en el plazo de tres meses desde la solicitud. En tal caso quedará la responsabilidad del adquirente limitada a las deudas, sanciones y responsabilidades contenidas en la misma. Si la certificación se expidiera sin mencionar deudas, sanciones o responsabilidades o no se facilitara en el plazo señalado, el solicitante quedará exento de la responsabilidad a la que se refiere dicho artículo».

Como de inmediato se deriva de la lectura conjunta de los anteriores preceptos, la exigibilidad de las sanciones a los sucesores (*inter vivos*) en la titularidad de la correspondiente explotación o actividad económica –cuestión esta que también originó una importante polémica durante la vigencia de la LGT de 1963 <sup>107</sup>– no resultará posible cuando, habiendo solicitado aquéllos la susodicha

<sup>106</sup> El cual establece que responderán solidariamente del pago de las sanciones tributarias las personas o entidades que se encuentren en el supuesto del párrafo c) del apartado 1 del artículo 42 de la nueva LGT, en los términos establecidos en dicho artículo.

<sup>107</sup> Buena prueba de ello fue la diferente respuesta que, desde la perspectiva jurisprudencial, se dio a la posibilidad de exigir las sanciones al sucesor con base en la previsión del artículo 72 de la LGT de 1963. En este sentido, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de marzo de 2000 (FJ 5.º) y las Resoluciones del TEAC de 25 de septiembre de 2003 (FJ 3.º, *Normacef Fiscal*, NFJ015633) y 24 de mayo de 2002 (FJ 5.º) se pronunciaron en sentido afirmativo, al estimar que, de conformidad con el artículo 58 de dicha ley, las sanciones constituían un elemento integrante de la deuda tributaria. Por su parte, en ese mismo sentido vino a pronunciarse el propio TEAC en sus Resoluciones de 12 de mayo de 2000 (FJ 8.º) y 7 de septiembre de ese mismo año (FJ 7.º), si bien en estas ocasiones por entender que la exigencia de la sanción era una consecuencia de la continuidad en una actividad económica que se manifiesta en la asunción de una serie de obligaciones y relaciones jurídicas que originan una especie de «carga real». Frente a las anteriores, y sosteniendo la postura contraria en relación con la cuestión debatida, se encuentran, además de la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2000 (FJ 5.º, *Normacef Fiscal*, NFJ009395), las Sentencias de la Audiencia Nacional de 29 de febrero de 2000 (FJ 5.º) y de los Tribunales Superiores de Justicia de Andalucía (Granada) de 14 de abril de 2003 (FJ 4.º) y Madrid de 4 de octubre de 2000 (FJ 4.º), las cuales vinieron a rechazar, en esta hipótesis, la exigencia de las sanciones al responsable, dada la previsión contenida, tras la Ley 25/1995, en el artículo 37.3 de la LGT de 1963, argumento que fue también utilizado, con idéntico sentido, por el Tribunal Superior de Justicia de Extremadura en su Sentencia de 25 de septiembre de 1998 (FJ 5.º, *Normacef Fiscal*, NFJ007036), en la cual dicho tribunal afirmó asimismo que dicha conclusión no era sino consecuencia de la aplicación del principio de personalidad de la pena.

certificación, la Administración no la facilite en el referido período de tres meses o bien lo haga sin incluir en ella mención alguna a las sanciones. Dicho de otro modo: la exigencia de las sanciones en cuestión podrá tener lugar siempre que los referidos sucesores no hayan solicitado la mencionada certificación y también cuando, habiéndolo hecho, la Administración tributaria la expida en el indicado plazo de tres meses haciendo constar la existencia de aquéllas, regulación que –entendemos– resulta absolutamente indefendible desde la perspectiva de los ya indicados principios de personalidad de la pena y culpabilidad.

Ello se debe, obviamente, a que el presupuesto de la referida responsabilidad no va ligado, en modo alguno, a la participación del sucesor, mediante la realización de una determinada conducta (cuando menos culposa), en la infracción tributaria origen de la sanción que se le requiere en su condición de responsable. En consecuencia, si dicha participación no ha tenido lugar, difícilmente puede sostenerse la legitimidad constitucional de la previsión en cuestión, la cual supedita la exigibilidad de las referidas sanciones a factores (p.ej., la no solicitud de la certificación) que nada tienen que ver con aquellos que realmente legitimarían dicha exigencia, provocando, de este modo, que el mencionado sucesor deba hacer frente a una sanción derivada de un ilícito tributario con el que no guarda relación alguna y que, en la mayoría de los supuestos, le resultará totalmente ajeno y desconocido <sup>108</sup>. De ahí que –insistimos– pueda afirmarse que nos encontramos ante una disposición legal que presenta graves incoherencias desde la perspectiva constitucional, al implicar la misma una grave e innegable trasgresión de los principios mencionados en el párrafo anterior <sup>109</sup>.

La conclusión anterior es importante, pues ello determina la necesidad de efectuar una *inmediata y necesaria relectura* de la previsión contenida, en materia de exigibilidad de las sanciones a los responsables, en el inciso final del artículo 41.4 de la nueva LGT, el cual, como bien se recordará, prevé, frente al criterio general mantenido en dicho precepto («la responsabilidad no alcanzará a las sanciones»), que la propia LGT u otras leyes establezcan *excepciones* a esta regla. Ello se debe, a nuestro juicio, a que las referidas excepciones no podrán suponer, en ningún caso, el establecimiento de hipótesis de responsabilidad en las que quienes ostenten la condición de responsables vengán a garantizar el pago de las sanciones impuestas por razón de la realización de infracciones tributarias cuando aquéllos no hubieran tenido una participación o colaboración efectiva en las mismas, pues tal proceder supondría de nuevo la conculcación de los postulados constitucionales de personalidad de la pena y culpabilidad, con las consecuencias –por todos conocidas– que de ello se derivan.

<sup>108</sup> Desconocimiento que, como indican con acierto MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ (*Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 15.ª ed., Tecnos, Madrid, 2004, pág. 278), puede afectar incluso al anterior titular de la explotación o actividad económica, en la medida en que el precepto se refiere no sólo a las sanciones impuestas, sino también «a las que puedan imponerse».

<sup>109</sup> Nuestra opinión coincide con la de FALCÓN Y TELLA («Los responsables en la nueva Ley General Tributaria», *op. cit.*, pág. 12), MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ (*Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 15.ª ed., *op. cit.*, pág. 278), CALVO ORTEGA («Obligados tributarios», *op. cit.*, pág. 176) y SIMÓN ACOSTA («La potestad sancionadora», *op. cit.*, págs. 719-720). Otros autores que se han pronunciado en idéntico sentido son BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión», *op. cit.*, pág. 24 y ORENA DOMÍNGUEZ, A.: «La sucesión en la empresa y el principio de personalidad de la pena en el proyecto de la nueva Ley General Tributaria», *op. cit.*, pág. 46.

|             |                                                                                                                                                                                                                                |                 |
|-------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|
| TRIBUTACIÓN | DETERMINACIÓN DE LA NORMA APLICABLE<br>EN EL RÉGIMEN PRIVILEGIADO DE FUSIONES<br>Y ESCISIONES: LOS CAMBIOS LEGISLATIVOS<br>REALIZADOS DESPUÉS DEL PROYECTO DE<br>FUSIÓN O ESCISIÓN Y ANTES DE<br>LA INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO | Núm.<br>13/2005 |
|-------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|

**ALEJANDRO BLÁZQUEZ LIDOY**

*Profesor Titular Derecho Financiero y Tributario. Universidad  
Rey Juan Carlos*

**Extracto:**

**D**ESDE un punto de vista tributario se ha planteado qué sucede cuando se inicia un proyecto de reestructuración empresarial al abrigo de una norma jurídica que permite acogerse al régimen privilegiado de fusiones y escisiones pero como consecuencia del largo proceso, dicha norma cambia antes de la inscripción en el Registro. Esta cuestión no está solventada en la normativa, y nos encontramos ante un vacío legislativo que la DGT ha integrado señalando que la norma aplicable es la vigente en la fecha de la inscripción, ya que conforme al artículo 245 de la LSA la inscripción es constitutiva. Esto ha ocurrido, sin ir más lejos, con la reforma del régimen acometida por la Ley 14/2000, de Acompañamiento para 2001. En dicha ley hubo dos modificaciones fundamentales relativas a las condiciones para acogerse al régimen. Por un lado, aparece el motivo económico válido como requisito necesario de régimen. Por otro, las escisiones subjetivas –aquellas donde cada socio se quedaba en exclusividad con una entidad– donde no existía rama de actividad se excluyeron del régimen. De esta manera, a todas las operaciones que no estuvieran inscritas antes de 31 de enero de 2000 les será aplicable el nuevo régimen, incluso en aquellas en que el acuerdo de reorganización se hubiera elevado a escritura pública.

Para el autor, la aplicación de la norma vigente en la fecha de la inscripción contraviene tanto el Derecho mercantil como el propio Derecho tributario, además de vulnerar los principios de seguridad jurídica y confianza legítima. Por el contrario, sostiene que la norma aplicable debe ser, como mínimo, la vigente en la fecha del acuerdo.

---

## Sumario:

---

1. Introducción.
2. El procedimiento de fusión o escisión en la normativa mercantil y la incidencia del régimen fiscal aplicable. Significado de la inscripción registral.
  - a) Incidencia de los aspectos fiscales en el procedimiento de fusión o escisión.
  - b) Incidencia de los cambios legislativos fiscales en el procedimiento de fusión o escisión. Los efectos de la doctrina de la DGT.
    - i. Cambio legislativo fiscal antes de la aprobación por los socios del proyecto de reestructuración.
    - ii. Cambio legislativo fiscal producido con posterioridad a la aprobación por los socios del proyecto de reestructuración.
  - c) La significación del acuerdo de fusión o escisión y de la inscripción en el Registro Mercantil.
  - d) El Derecho tributario y su acercamiento al Derecho mercantil.
3. La determinación de la norma aplicable en los procedimientos de reestructuración. Argumentos en contra de la DGT.
  - a) La existencia de un vacío normativo a la hora de determinar la ley aplicable con relación a las condiciones de las reestructuraciones empresariales.
  - b) La norma aplicable en el Impuesto sobre Operaciones Societarias y la Plusvalía Municipal.
  - c) La presentación en el Registro y la inscripción en el Registro.
  - d) La comunicación del acogimiento al régimen de fusiones y escisiones.
  - e) Necesidad de que en el proyecto de fusión conste la aplicación del régimen de privilegio; régimen actual y el régimen anterior.
  - f) La intrascendencia de las consultas tributarias y la vulneración de la seguridad jurídica.
  - g) Las disposiciones transitorias en las normas que han modificado los regímenes de fusión y escisión.
4. Retroactividad de la norma y los principios de seguridad jurídica y confianza legítima.
5. La necesidad de realizar una interpretación conforme a criterios lógicos y constitucionales (conclusiones).

### Bibliografía.

**NOTA:** El autor quiere manifestar su agradecimiento a los profesores don Pedro HERRERA MOLINA, don Gerardo MENÉNDEZ y don Carlos PALAO por la lectura del trabajo y por las sugerencias realizadas. Naturalmente, cualquier error que se pueda encontrar sólo a mi es imputable.

## 1. INTRODUCCIÓN

Los procesos de fusión y escisión de entidades mercantiles son procedimientos complejos que requieren un tiempo mínimo para poder concluir con la inscripción en el Registro Mercantil. Desde que se inicia la fusión o escisión con el proyecto, o incluso antes con el denominado protocolo, hasta que el registrador califica pueden pasar varios meses y, por lo que aquí interesa, puede empezar en un año y terminar en otro.

Desde un punto de vista tributario se ha planteado qué sucede cuando se inicia un proyecto de reestructuración empresarial al abrigo de una norma jurídica que te permite acogerte al régimen privilegiado –puede tener la entidad incluso una consulta vinculante favorable– pero como consecuencia del largo proceso dicha norma cambia antes de la inscripción en el Registro. De esta manera, un proceso de reestructuración diseñado con un régimen tributario, que en muchos casos será un elemento decisivo para adoptar el acuerdo, se ve modificado, afectando de modo sustancial a la operación. Esto ha ocurrido, sin ir más lejos, con la reforma del régimen acometida por la Ley 14/2000, Ley de Acompañamiento para 2001. En dicha ley hubo dos modificaciones fundamentales relativas a las condiciones para acogerse al régimen. Por un lado, aparece el *motivo económico válido* como requisito necesario de régimen <sup>1</sup>. Pero, sobre todo, las escisiones subjetivas –aquellas donde cada socio se quedaba en exclusividad con una entidad– donde no existía rama de actividad se excluyeron del régimen. Así, por centrarnos en esta segunda cuestión, una entidad jurídica que realiza una sola actividad económica con tres socios reestructura su patrimonio mediante una escisión total, con la creación de tres entidades con valores proporcionales, cada una participada al 100 por 100 por cada socio (escisión subjetiva) <sup>2</sup>. Pues bien, partiendo de la base de que el motivo económico fuera válido esa operación se podía acoger al régimen privilegiado con la norma anterior a la Ley 14/2000, pero no si se aplica ésta <sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Sobre el alcance y significado de los motivos económicos válidos *vide*, por todos, GARCÍA NOVOA (2001b, págs. 19 y ss.), PALAO TABOADA (2002, págs. 63 y ss.), y MENÉNDEZ GARCÍA [2003].

<sup>2</sup> El presente estudio va a tomar como ejemplo de estas situaciones la modificación de la Ley 14/2000 con relación a las escisiones subjetivas. Esta elección tiene como finalidad apegarse a un caso real para facilitar la argumentación. Pero lo que se diga es extensible a cualquier situación análoga de cambio de régimen que afecte a las condiciones necesarias para acogerse al régimen de neutralidad fiscal.

<sup>3</sup> Esta reforma se ha catalogado como una norma antielusoria, en la medida que se entendía que estas situaciones eran similares a los supuestos de separación de socios o, incluso, de liquidación de la entidad (GARCÍA NOVOA, 2001a, págs. 1.814-1.815).

La controversia surge con relación a las escisiones subjetivas que se comenzaron con anterioridad a la Ley 14/2000, norma con la que se podían acoger a los beneficios fiscales, pero se concluyeron con dicha reforma ya vigente, que impedía acudir al régimen de privilegio. Y la base del problema radica en que, a nuestro parecer, en la normativa tributaria existe un *vacío legal* para solventar este tipo de cuestiones. En ningún lugar se dispone qué norma es la que determina los requisitos que se exigen en las reestructuraciones (concepto de fusión, escisión, aportaciones no dinerarias, canje de acciones y motivo económico válido) <sup>4</sup>.

No obstante lo dicho, las soluciones a este tipo de problemas se solventan, generalmente, mediante las disposiciones transitorias que tratan precisamente de regular las situaciones sometidas a dos o más normas. La Ley 14/2000 no estableció ninguna disposición transitoria para afrontar esta problemática. Y, a nuestro juicio, no se estableció porque no se fue consciente de que el *procedimiento jurídico* es la base de cualquier fusión o escisión <sup>5</sup>. La Dirección General de Tributos (DGT) (Subdirección General de Impuestos sobre las Personas Jurídicas), ante este vacío legal, ha entendido que la norma aplicable es la vigente cuando se produce la inscripción en el Registro Mercantil, momento en el que cabe entender realizadas las operaciones de fusión o escisión conforme se dispone en el artículo 245.1 de la LSA. De esta manera, entidades que han realizado un proyecto de reestructuración e incluso cuando las juntas generales lo han aprobado siendo aplicable una determinada regulación se encontrarían ante un régimen nuevo que les impediría aplicar los beneficios fiscales <sup>6</sup>. Por lo que conocemos, sin embargo, hay una consulta de la DGT que se ha separado de esta doctrina y ha entendido que es la fecha de adopción de los acuerdos sociales la que debe tomarse en consideración a la hora de la aplicación del régimen especial (Resolución de 22 de agosto de 2003, consulta núm. 1127-03, *Normacef Fiscal*, NFC018461).

El objeto del presente estudio es determinar si, ante el vacío normativo existente, la interpretación de la DGT sobre la aplicación temporal de la norma del régimen privilegiado de fusiones o escisiones es o no conforme a Derecho. A nuestro parecer, y avanzamos ya nuestra postura, una interpretación con criterios lógicos, sistemáticos y con arreglo a principios constitucionales abogan por un juicio distinto. La norma que se debe tomar en consideración es la vigente, como mínimo, en la fecha de los acuerdos de fusión o escisión.

<sup>4</sup> Hay que tener en consideración que en normativa del IS se regulan dos cuestiones diferenciadas respecto a los regímenes de privilegio en las reestructuraciones. En primer lugar, el tratamiento de las rentas en el IS y en el IRPF, que se ponen de manifiesto como consecuencia de las operaciones de reorganización. Y, en segundo, se regulan los requisitos para que una reestructuración pueda acogerse a la totalidad de beneficios fiscales (IVA, IS, IIVTNU, ITPAJD e IRPF). En concreto, estos requisitos vienen recogidos en los artículos 83 y el 94 del TRLIS, que determinan qué operaciones se pueden acoger al régimen fiscal, y el artículo 96, que regula la existencia de motivos económicos válidos y la opción por el régimen. *Vide*, al respecto, MENÉNDEZ GARCÍA [2003].

<sup>5</sup> Incluso LÓPEZ-SANTACRUZ (2004, pág. 49), persona vinculada a la Administración, advierte que con relación a las escisiones subjetivas iniciadas con anterioridad a 1 de enero de 2001 pero que concluyen con posterioridad no hay un régimen transitorio, lo que supone reconocer que la escisión es un procedimiento. No obstante, señala el autor que debe aplicarse el régimen vigente en el momento en que tiene lugar la realización del hecho imponible derivado de la operación, es decir, la fecha de inscripción. Esta tesis es, a nuestro parecer, equivocada.

<sup>6</sup> Resoluciones de la DGT de 9 de octubre de 2002 (consulta vinculante 56-02, *Normacef Fiscal*, NFC017272), de 29 de enero de 2003 (consulta vinculante 14-03, *Normacef Fiscal*, NFC017413) e indirectamente la de 23 de diciembre de 2003 (consulta vinculante 145-03).

## 2. EL PROCEDIMIENTO DE FUSIÓN O ESCISIÓN EN LA NORMATIVA MERCANTIL Y LA INCIDENCIA DEL RÉGIMEN FISCAL APLICABLE. SIGNIFICADO DE LA INSCRIPCIÓN REGISTRAL

Si partimos de la base que la DGT señala como fecha que determina las condiciones de aplicación del régimen fiscal privilegiado, la de inscripción de la fusión o escisión, por ser el momento en que éstas tienen eficacia mercantilmente (art. 245 de la LSA), el primer paso, a nuestro juicio, será establecer cuál es la función y significado de la regulación mercantil de las reestructuraciones empresariales y cuál es la finalidad de la inscripción en el Registro.

Tanto la Tercera Directiva, sobre fusión de sociedades anónimas (78/855/CEE), como la Sexta Directiva (82/891/CEE), referente a la escisión de sociedades anónimas, tienen como objetivo armonizar los diversos regímenes nacionales relativos a la fusión y escisión de sociedades, con vistas a procurar que en todos ellos se diese una tutela de los diversos intereses en curso; socios, trabajadores y acreedores. Y se desarrolla un *procedimiento* cuya base está en el reforzamiento de la información, fundamentalmente a los socios. Nuestra normativa interna, en la transposición de la Directiva, ha establecido un proceso al que deben ajustarse las entidades que pretendan una reestructuración empresarial. Y este *procedimiento actúa, por tanto, como presupuesto de la eficacia de la fusión*, y, a su vez, trata de proteger todos los intereses en juego, estableciéndose en la norma diversos mecanismos de tutela (LARGO GIL, 2002, pág. 5.055) <sup>7</sup>. Y precisamente por este procedimiento, la fusión o escisión se convierte en un proceso largo y complejo, lo que puede mermar la *eficacia* de la institución <sup>8</sup>.

Los procedimientos de fusión se inician materialmente con lo que se denomina *protocolo*, donde con carácter previo a la realización del proyecto, se sientan ya unas determinadas bases entre las partes <sup>9</sup>. Pero, jurídicamente, el procedimiento de fusión comienza con un proyecto de fusión completo y concluye con la publicación de la reorganización en el Boletín Oficial del Registro Mercantil, instante de la traslación a terceros de buena fe de los efectos jurídicos dimanantes. Los momentos críticos son los siguientes:

<sup>7</sup> ANDREU MARTÍ (2002, pág. 31) señala que la transcendencia que se otorga al procedimiento de fusión no se limita a determinar las fases en que debe ser construida esta modificación estructural, sino que su importancia va, al tiempo, intrínsecamente unida tanto al despliegue de sus efectos característicos como al propio concepto y naturaleza jurídica de la operación de la fusión. Se concibe la fusión como un proceso que transcurre en el tiempo mediante determinadas fases, cuyo cumplimiento deviene necesario para producir los efectos característicos y diferenciadores de la fusión. Se trata de una sucesión de actos de naturaleza esencial, concatenados entre sí, de los que no cabe predicar prevalencia alguna de unos sobre los otros, porque ello conllevaría una visión parcial del complejo fenómeno de esta modificación estructural.

<sup>8</sup> Señala PÉREZ TROYA (1998, pág. 14, nota a pie 7) que una excesiva reglamentación de la fusión, por mor de ofrecer suficiente garantía a los diversos sujetos susceptibles de ser afectados por la operación, puede menguar su eficiencia hasta el punto de convertirla, por su farragosidad, en una operación desventajosa frente a otras alternativas.

<sup>9</sup> El protocolo de fusión es un documento de bases donde se suele plasmar el propósito de la operación de reestructuración y la distribución primaria del patrimonio y accionistas de la sociedades que desaparecen entre las sociedades beneficiarias, el destino de los administradores, etc. Carece de valor jurídico en el sentido de que no es fuente de derechos y obligaciones para las sociedades cuyos representantes intervienen (ALONSO ESPINOSA, 2002, pág. 4.890).

- (i) El comienzo formal se encuentra en la formulación de un proyecto de fusión, dotado con el contenido mínimo que exige la norma y que se certifica con la firma de todos los administradores (LARGO GIL, 2002, pág. 5.057). El proyecto de fusión o escisión no vincula a las entidades, sino que actúa a modo de propuesta prenegocial con la que los socios realizarán sus deliberaciones. Pero el proyecto es el punto final de las negociaciones con los administradores (art. 234 de la LSA) y ha sido, además, el eje del sistema de información previa dispuesta legalmente (arts. 238, 240.2 de la LSA y art. 226 del RRM) <sup>10</sup>.

A pesar de que el proyecto de fusión no vincula a las entidades los administradores de las mismas, sí tienen que cumplir con las obligaciones de la fusión –deber de diligencia– y el principio que debe regir en las actuaciones es el de buena fe (LARGO GIL, 2002, pág. 5.058) <sup>11</sup>.

- (ii) Posteriormente será necesario que la junta de accionistas, publicada la convocatoria con un mes de antelación a la fecha prevista (art. 240.2 de la LSA), apruebe el proyecto de reestructuración presentado por los administradores, siempre dentro del plazo de seis meses a contar desde la firma del mismo (art. 234.3 de la LSA). Y será dicho instante el que dote de *validez* a la operación de reestructuración, a efectos internos, entre las entidades. Es el momento en el que el nexo negocial entre todas las sociedades queda ya perfeccionado. A partir del mismo, la ley establece que todas las entidades «*quedan obligadas a continuar con el procedimiento de fusión*» (art. 64.3 de la Ley de Cooperativas). Es decir, la adopción de los acuerdos es un punto de no retorno, donde ya no cabe alterar el contenido de los mismos ni cabe la revocación sin graves consecuencias jurídicas y donde cada una de las sociedades está en condiciones de exigir su cumplimiento al resto. Este acuerdo se debe plasmar en escritura pública, una vez que haya pasado el plazo de un mes desde la fecha de publicación del último anuncio del acuerdo (art. 243.1 de la LSA y 227.2.2.º del RRM).

Con relación a la gestión de las entidades, es posible que en el proyecto se haya incluido la concreción de las facultades de los administradores desde la adopción de los acuerdos hasta la fecha de la inscripción de la fusión, de tal manera que no se podrán realizar deci-

<sup>10</sup> El artículo 238.1 de la LSA impone la obligación de poner a disposición de los accionistas, obligacionistas, titulares de derechos especiales distintos de las acciones y representantes de los trabajadores el proyecto y el resto de documentos en el domicilio social. El artículo 240.2 reconoce, a favor de tales sujetos, con la excepción de los representantes de los trabajadores, el derecho a obtener la entrega o envío gratuito de su texto íntegro. El artículo 226 del RRM exige el depósito del proyecto en el Registro Mercantil antes de la publicación de la convocatoria de las juntas de socios que hayan de resolver sobre la reestructuración, para que pueda ser consultada allí por cualquier interesado.

<sup>11</sup> En concreto, los administradores tienen que depositar un ejemplar del proyecto en el Registro Mercantil (art. 226 del RRM); formular un informe explicativo del contenido del proyecto de fusión (art. 237 de la LSA); solicitar del Registro Mercantil la designación de los expertos independientes que deben realizar un informe adicional sobre el proyecto de fusión (art. 236 de la LSA y artículo 349 del RRM); convocar a los socios para que decidan sobre la fusión, en los plazos y forma fijada por la ley (arts. 234.2 y 240.2 de la LSA, y 226.4 del RRM); reunidos los socios, deberán además informarles acerca de las modificaciones importantes que se hayan producido en el activo de las sociedades que participan entre la fecha de redacción del proyecto de fusión y la de reunión de la Junta (art. 238.2 de la LSA). Además, desde la fecha de la firma del proyecto y al menos hasta la celebración de las juntas generales respectivas deberán abstenerse de realizar cualquier acto o negocio que pueda comportar un especial riesgo (art. 234.2 de la LSA), lo que supone una conducta conforme con el principio de buena fe.

siones extraordinarias sin consultar previamente con los administradores de otras sociedades, con lo que se facilita el acercamiento de las mismas y se vela por el buen fin de la fusión (LARGO GIL, 2002, págs. 5.071-5.072).

- (iii) La *eficacia jurídica* de la fusión o escisión está supeditada en nuestro Derecho a la inscripción registral, que es cuando se desencadenarían los efectos característicos de la misma. En concreto, se afirma que las entidades que desaparecen tienen plena personalidad jurídica hasta la inscripción registral de la nueva sociedad, siendo este el momento en el que las entidades beneficiarias adquieren las aportaciones patrimoniales procedentes de la sociedad extinguidas y la adquisición de la cualidad de socio o participe de las nuevas sociedades (SEQUERIA, 1993, pág. 269).

Ahora bien, y como veremos al hacer mención a la significación mercantil de la fusión o escisión, esta *eficacia sólo tiene efectos frente a terceros*, pero no entre las sociedades y socios, de tal manera que, internamente, las transmisiones se producen desde el momento en que tiene validez el acuerdo de fusión o escisión, aunque condicionadas para su plena eficacia a su inscripción en los plazos legales. Es decir, si uno de los bienes inmuebles que adquiere una nueva entidad escindida en un proceso de escisión total se incendia durante el período que va desde la elevación a público del acuerdo a la inscripción en el Registro, la pérdida patrimonial *sólo* la habrá sufrido la nueva sociedad aun cuando no esté todavía inscrita y formalmente el inmueble no sea de su titularidad. Y esto sólo tiene justificación en tanto la verdadera adquisición interna se produce con los acuerdos de fusión o escisión aunque se condicione a la inscripción <sup>12</sup>.

Por otro lado, aun cuando la eficacia externa de la fusión se encuentra en la inscripción registral, no hay que preterir que los presupuestos para interponer la acción de nulidad sobre una fusión o escisión *ya inscrita* son la concurrencia en alguna causa de nulidad o anulabilidad de los *acuerdos sociales* adoptados por las sociedades (art. 246 de la LSA), lo que no viene sino a confirmar que el elemento basilar está constituido por los acuerdos y el procedimiento hasta la toma de decisión.

- (iv) Por último, está la traslación frente a terceros de buena de los efectos jurídicos de la fusión o escisión, que se producirán a partir de la publicación en el BORME de la inscripción registral.

#### **a) Incidencia de los aspectos fiscales en el procedimiento de fusión o escisión.**

Como hemos dicho, la reestructuración empresarial es mercantilmente un procedimiento que se alarga en el tiempo y donde el elemento teleológico está constituido por la garantía de los socios y terceros interesados en el procedimiento. Pues bien, uno de los elementos fundamentales en este

<sup>12</sup> Desde un punto de vista mercantil, la nueva sociedad escindida se inscribirá en el Registro constanding que tiene un bien que en dicho momento no existe, consecuencia lógica de que lo que se inscribe son las escrituras públicas realizadas con anterioridad al evento de la pérdida. Y en el instante posterior en que el bien está inscrito se debe computar la pérdida.

procedimiento está representado por el régimen fiscal aplicable, debido a la incidencia económica que tiene en la reestructuración. En efecto, sabido es que el aspecto tributario de las fusiones y escisiones es, en muchos casos, determinante <sup>13</sup>. No en vano, el fundamento del régimen de privilegio de las fusiones y escisiones radica, precisamente, en que los motivos fiscales no sean un freno a las operaciones de reorganización empresarial que se consideren oportunas desde un punto de vista económico. Es decir, que las consecuencias fiscales que normalmente se pondrían de manifiesto no sean un impedimento para las decisiones de carácter económico <sup>14</sup>.

De hecho, la importancia del aspecto fiscal se manifiesta en la necesidad de que el propio proyecto de fusión haga expresa mención al sometimiento al régimen privilegiado [art. 96.1(a) TRLIS]. Esta norma se redactó por la Ley 14/2000 y sus hacedores justificaron su contenido en la *máxima importancia* del régimen fiscal aplicable por cuanto afectaba a las entidades y, en la mayoría de los casos, a los socios, porque resultaba *imprescindible* dotar de la máxima transparencia a los acuerdos correspondientes y exigir que los mismos se adopten con la participación, o al menos, con la aquiescencia tácita de todos los implicados <sup>15</sup>. Pero desde el punto de vista mercantil su incidencia es mucho mayor, pues se trata de un régimen que afecta a la valoración patrimonial de toda la operación y donde su no aplicación puede, en muchos casos, suponer que la reestructuración no se lleve a cabo <sup>16</sup>.

Podemos convenir que la aplicación o no del régimen de privilegio es algo que tiene una importancia fundamental en todo el procedimiento mercantil. En particular, en el contenido del proyecto de fusión, en el del informe de los expertos independientes y en el informe de los administradores. Es decir, resulta imprescindible que todos los que tengan intereses en el procedimiento —socios, acreedores y trabajadores— conozcan si se va aplicar el régimen fiscal o no de privilegio desde el primer momento. Dar por válida la teoría de la DGT cuando se produce un cambio legislativo fiscal que

<sup>13</sup> Advierte LARGO GIL (2000, pág. 92) que el peso de la fiscalidad fue tal durante algunas épocas (años ochenta y primeros de los noventa) que llegó a oscurecer los demás objetivos y motivaciones de las partes que había que en la base de la mayoría de las fusiones societarias. Incluso fue uno de los factores definitivos a la hora de esbozar el proyecto de fusión, de tal manera que en algunos casos se cambió la estrategia inicial para acomodarla a los requisitos del régimen fiscal.

<sup>14</sup> MENÉNDEZ GARCÍA [2003] señala que «Este carácter incentivador del régimen especial no entra en contradicción con el **objetivo de neutralidad**. El régimen especial tiene un carácter incentivador porque evita que las consecuencias derivadas de la estructura normal de los tributos disuadan de realizar la reestructuración y, de este modo, facilita la misma. Pero, al mismo tiempo, es congruente con el objetivo de neutralidad, porque la configuración de los requisitos de aplicación de los beneficios fiscales y el propio contenido de estos beneficios pretenden evitar que la reestructuración se realice con el fin exclusivo o principal de lograr esos beneficios u otras ventajas tributarias. Ciertamente, no es la perspectiva de lograr los beneficios fiscales integrantes del régimen especial lo que motivará la realización de la operación, pues esos beneficios se limitan tendencialmente a evitar las gravosas consecuencias fiscales que, en su ausencia, provocaría la propia operación. En síntesis, la existencia de esos beneficios coadyuva a la realización de la operación, pero no la provoca».

<sup>15</sup> Desde el punto de vista tributario, su importancia se circunscribe a determinar si su incumplimiento supone la exclusión del régimen fiscal privilegiado o, por el contrario, se trata de un incumplimiento meramente formal que no impide someterse al mismo. Al parecer de la DGT, se considera no una obligación formal, sino un requisito para la aplicabilidad del régimen (Resolución de la DGT de 23 de septiembre de 2004, consulta vinculante 127-04, *Normacef Fiscal* NFC019979). A nuestro parecer, por el contrario, el dato fundamental es verificar si los valores de canje, que se determinan con base en el patrimonio real, se han realizado tomando en consideración o no este régimen, con independencia de que esté expresamente señalado. No obstante, lo cierto es que si los administradores no lo han plasmado expresamente en ningún lugar, ni siquiera en su informe, habrían omitido a los accionistas la posibilidad de que exista una contingencia fiscal.

<sup>16</sup> Hay que recordar, con NAVARRO EGEA [1997, pág. 118], que la incidencia fiscal se ha convertido en un importante obstáculo para llevar a cabo las reestructuraciones empresariales, hasta el punto de constituir la única causa del fracaso.

impediría la reestructuración supone, como veremos en el siguiente epígrafe, que el proyecto y los informes estén, en la mayoría de los casos, heridos de muerte y no sean válidos jurídicamente por haberse tomado unas bases equivocadas.

El proyecto de fusión o escisión debe contar, como mínimo, con los aspectos recogidos en los artículos 235 y 255 de la LSA. A partir de ese mínimo, se puede incluir cualquier otra información que se considere oportuna. Por lo aquí interesa, el régimen fiscal incide sobre todas aquellas cuestiones del proyecto que tengan una valoración económica. En concreto:

- (i) Determinación del tipo de canje sobre la base del valor real de patrimonio social [art. 235 (a) de la LSA]. El tipo de canje constituye la base societaria esencial de la fusión o escisión porque manifiesta el principio de continuidad de los socios de la sociedad según derechos societarios equivalentes, de tal manera que la contraprestación societaria sea equilibrada, justa o adecuada (PÉREZ TROYA, 1998, págs. 71 y ss).

Y el tipo de canje requiere que se valore el patrimonio social. De esta manera, deberá determinarse cuál es patrimonio neto que en cada caso se traspasa de una entidad a otra, siendo el valor real el que determinará el tipo de canje <sup>17</sup>. No obstante, en ciertos casos no se acude a dicho valor real para determinar los tipos de canje, sino que se toman otras técnicas convencionales. Esto no debe suponer, sin embargo, un vaciamiento del principio del valor real, que debe actuar como un límite que determine un umbral mínimo de participación de sus socios, sobre todo los minoritarios, en las entidades beneficiarias (PÉREZ TROYA, 1998, págs. 87 y ss) <sup>18</sup>.

Consecuencia de los tipos de canje con base en el valor real del patrimonio es la determinación de los capitales sociales y primas de fusión o escisión que aparecen en las nuevas entidades o en las beneficiarias.

- (ii) En la escisión, se debe establecer la designación y el reparto preciso de los elementos del activo y del pasivo que han de transmitirse a cada una de las sociedades [art. 255(a) de la LSA]. Se trata de establecer un inventario de activo y pasivo con una descripción completa y valorativa de los elementos que se pretendan transmitir.

Como se puede ver, el establecimiento de los tipos de canje, los patrimonios netos, los aumentos de capital y las primas de fusión o escisión, la determinación de las deudas, sólo pueden determinarse teniendo en consideración un determinado régimen jurídico tributario, pues los efectos impositivos afectan tanto al valor de las sociedades como al de las acciones o participaciones.

<sup>17</sup> Patrimonio neto que en ningún caso puede ser negativo, pues se trataría entonces de un supuesto de cesión de deudas y viciaría la operación de nulidad (ALONSO ESPINOSA, 2002, págs. 4.897-4.898).

<sup>18</sup> Esto resulta importante desde el punto de fiscal en la medida en que si no se toman los valores reales el hecho de estar acogido o no al régimen de privilegio puede no afectar al valor de canje. Sí afecta, sin embargo, a la hora de determinar ese mínimo patrimonial, pues el patrimonio está afectado por la aparición o no de pasivos tributarios.

Toda esta información que se completa en un proyecto debe ir acompañada de los informes de los expertos independientes (arts. 236 y 256 de la LSA). El objeto genérico de estos informes es garantizar la veracidad técnica de los diversos pormenores de la operación a los sectores implicados en ellos. A su vez, procuran que la información vaya acompañada de una garantía o control de veracidad sobre ciertos aspectos especialmente importantes de la operación [tipos de cambio, valoración del patrimonio no dinerario procedente de la sociedad o sociedades que desaparecen o escinden y efectiva correspondencia del capital de las nuevas sociedad o de los aumentos de capital de las absorbentes con el valor total de las distintas sociedades que se reestructuran (arts. 236.4 y 256.1 de la LSA y art. 230.4 del RRM)]. De esta manera, se verifica que las valoraciones son correctas y, por tanto, se ajustan a los principios ordenadores del capital social y no se defraudan los intereses de los socios y accionistas. En concreto, en el informe sobre el proyecto de fusión o escisión debe constar su valoración sobre si los métodos escogidos y los valores a los que conducen son adecuados. Esta valoración pasa, a nuestro parecer de forma obligatoria, por justificar la aplicación fiscal del régimen.

Por último, está el informe de los administradores que acompaña el proyecto de fusión o escisión y que debe justificar en sus aspectos jurídicos y económicos el proyecto de fusión. Pues bien, en el informe deben quedar reflejados cuáles son las ventajas e inconvenientes de la opción escogida con relación al resto, así como cuáles son los beneficios o sinergias esperadas y los riesgos que debe afrontar. A nuestro juicio, la valoración jurídica y económica debe comprender de forma preceptiva las cuestiones referentes al régimen fiscal y cómo influye éste en la operación, pues es un factor que en muchos casos será determinante <sup>19</sup>.

#### **b) Incidencia de los cambios legislativos fiscales en el procedimiento de fusión o escisión. Los efectos de la doctrina de la DGT.**

Partiendo de la indudable importancia económica derivada del aspecto fiscal, cabe preguntarse, entonces, cómo se puede valorar mercantilmente que la norma que permitía acogerse al régimen de privilegio cambie, impidiendo dicho acceso, durante el proceso de fusión o escisión. Es decir, un proyecto de fusión y escisión donde expresamente se haga referencia a que se acoge al régimen especial. Que, como consecuencia de ese régimen de privilegio, el valor de las nuevas acciones o participaciones de los accionistas, el patrimonio de las entidades beneficiarias e incluso la relación de canje fijada para los accionistas, se ha determinado, partiendo de la base de que la operación no tenía costes fiscales <sup>20</sup>. Una situación verificada por expertos independientes y con una valoración de la situación realizada por los administradores. Un procedimiento, en fin, donde accionistas, acreedores y trabajadores daban por sentado un proyecto basado en una reestructuración sin carga fiscal.

<sup>19</sup> Así, ALONSO ESPINOSA (2002, pág. 4.922) entiende que una de las cuestiones que debe constar en el informe de los administradores es el régimen fiscal.

<sup>20</sup> MENÉNDEZ GARCÍA [2003] señala que el contenido del régimen tributario aplicable tiene «generalmente influencia sobre la valoración de los patrimonios implicados en la misma, valoración que sirve para la fijación de la relación de canje».

i. *Cambio legislativo fiscal antes de la aprobación por los socios del proyecto de reestructuración.*

Una vez suscrito el proyecto de fusión o escisión, la nueva ley que entre en vigor puede hacerlo antes de la aprobación del proyecto por parte de los accionistas o bien una vez que ya ha sido aprobado. Si la nueva norma es conocida por los administradores con anterioridad y la incidencia fiscal de la nueva norma es significativa, el proyecto de fusión o escisión inicialmente formulado no será, a nuestro juicio, ya válido. No hay que olvidar que «*Los administradores de las sociedades que se fusionan están obligados a informar a la junta general de su sociedad sobre cualquier modificación importante del activo o del pasivo acaecida en cualquiera de ellas entre la fecha de redacción del proyecto de fusión y de la reunión de la junta general*» (art. 238.2 de la LSA). Y lo mismo cabe decir con relación a las escisiones (art. 258 de la LSA). Pues bien, la no aplicación del régimen de neutralidad fiscal por cambio de la norma es una contingencia que generalmente afectará de una manera significativa al patrimonio neto de las entidades, pues aparecerá un pasivo como consecuencia de la no aplicación de dicho régimen <sup>21</sup>. Nos encontramos, a nuestro entender, con una circunstancia sobrevenida que debe comunicarse —si los administradores conocen la modificación tributaria— a los accionistas de la entidad, pues afecta a todo el proceso de reestructuración <sup>22</sup>.

La cuestión, llegados a esto punto, es si el proyecto de fusión o escisión queda viciado de inicio, siendo necesario volver a formularlo, o bien puede ser modificado por la junta de accionistas de las sociedades involucradas. La doctrina *mercantil* se mueve en torno a dos corrientes con relación a la modificación del proyecto de fusión <sup>23</sup>. Aquellos que entienden que éste no puede ser cambiado por las juntas generales, debido a que, por un lado, el artículo 240.1 de la LSA dispone que las juntas se *ajusten* al proyecto de fusión, lo que supone una distribución de competencias entre la junta y los administradores donde estos últimos formulan y la junta aprueba o no lo formulado. Por otro lado, se recuerda que la tutela de los socios y resto de interesados se basa en el proyecto de fusión, de tal manera que las modificaciones que sobre el mismo se realizaran comportaría el desconocimiento de tal derecho y de las cautelas establecidas con relación a dicho proyecto. En caso de aceptar esta tesis, un cambio en la normativa fiscal aplicable que modificase los valores económicos de la fusión o escisión supondría la imposibilidad de aprobar el proyecto de fusión inicialmente presentado y la necesidad de comenzar con todo el procedimiento legalmente establecido.

<sup>21</sup> En la generalidad de los casos la no aplicación del régimen de privilegio supondrá que se devenguen tributos en una cuantía significativa. No obstante, también es posible que esos tributos no tengan una importancia relevante en la operación, lo que ocurrirá cuando, por ejemplo, alguna de las entidades sea del sector servicios y no tenga activos importantes o bien cuando haya entidades con bases imponibles negativas.

<sup>22</sup> La realidad es que teniendo en cuenta el espacio de tiempo que transcurre desde que se formula el proyecto hasta que se aprueba por los socios será muy posible que los administradores no sean conscientes de la modificación y no informen a los socios. Técnicamente, sin embargo, se habría producido un incumplimiento del artículo 238.2 de la LSA, y no hay que olvidar que la aprobación del proyecto de fusión o escisión no libera a los administradores de la responsabilidad en la que hayan podido incurrir por su conducta durante todo el procedimiento (art. 133.3 de la LSA).

<sup>23</sup> *Vide*, con relación a la modificación de los proyectos de fusión por la junta general, LARGO GIL (2002, págs. 5.052 y ss.). Señala esta autora que los Registradores Mercantiles aceptan prácticamente cualquier cambio en el proyecto de fusión si el mismo es aprobado de manera unánime por todas las entidades en junta universal (pág. 5.074), solución que a su parecer es equivocada.

La segunda es la opción contraria, basándose en el que el proyecto de fusión se desarrolla en un lapso de tiempo considerable. Se entiende que hay que diferenciar la estabilidad del proyecto de la inmodificabilidad. Los proyectos pueden modificarse por los socios pero no indiscriminadamente. Sólo cuando concurren circunstancias que lo justifiquen y dentro de ciertos límites podrá hacerse. Si se traspasan dichas justificaciones y límites se entrará en el rechazo del proyecto de fusión presentado, ya que se está aprobando un proyecto *distinto*, y no un proyecto *modificado*. La cuestión es, por tanto, si un cambio en la normativa tributaria que suponga la exclusión del régimen entra dentro de los límites en los que se permite modificar. A nuestro parecer, la valoración debe ser negativa si el cambio fiscal conlleva modificaciones económicas significativas. Ni el tipo de canje, ni el valor de las acciones o participaciones, ni el patrimonio de las entidades estará correctamente determinado, sino sobrevalorado. Tampoco los informes de los expertos independientes ni de los administradores serán correctos. En definitiva, se trata de una operación diversa de la proyectada, donde la necesaria tutela de los intereses de las minorías y de los terceros podrían ver cómo nos encontramos ante un cambio esencial con el que no habíamos contado al adoptar las medidas adecuadas en defensa de su posición en las nuevas entidades <sup>24</sup>.

Por tanto, a nuestro parecer, un cambio en la legislación tributaria producido con posterioridad a la formulación del proyecto de fusión pero con anterioridad a la aprobación del mismo por parte de los socios, y de aplicar la doctrina sentada por la DGT, debe suponer, siempre que se conozca con anterioridad, la imposibilidad de aprobar el proyecto de fusión o escisión tal y como ha sido formulado inicialmente. Debe volver a formularse, comenzándose todos los trámites y solicitando nuevos informes. Si no se ha reformulado se trataría de una de las deficiencias que pueden dar lugar a la nulidad de la operación y fusión ya ejecutada, por defectos insubsanables en el control preventivo de la legalidad (ALONSO ESPINOSA, 2002, pág. 4.884).

Pero desde la perspectiva de las entidades, aplicar las tesis de la DGT deriva en un perjuicio económico y de tiempo causado a las entidades sin que, a nuestro juicio, exista ninguna justificación razonable y se vulnera la confianza legítima de las entidades en la estabilidad jurídica necesaria para concluir un proceso de reestructuración. A estos efectos, no debe olvidarse lo que sucede con las concentraciones empresariales que afectan a la libre competencia. En dicho caso, es necesario comunicar previamente al Servicio de Derecho de la Competencia la operación y se establece la suspensión en tanto no sea autorizada por la Administración (arts. 14 y ss de la Ley de Defensa de la Competencia). De esta manera, cuando varias entidades formulan un proyecto de concentración se configura como condición suspensiva de los acuerdos de fusión la obtención de las autorizaciones pertinentes. De la misma manera, si el régimen fiscal pudiera variar, siendo un elemento determinante de la fusión, parece que la efectividad del mismo debería condicionarse a la no variabilidad de la norma <sup>25</sup>.

<sup>24</sup> SEQUERIA (1993, pág. 140) advierte que una evidente inexactitud en la valoración de los patrimonios o una clara inadecuación de la misma con la relación de canje establecida permitiría la impugnación del acuerdo. FERNÁNDEZ DEL POZO (2001, pág. 117) señala que en aquellos casos donde se produzca un empeoramiento patrimonial sobrevenido a la firma del proyecto que haga temer por la íntegra liberación de capital, aun afectando por igual a todas las sociedades intervinientes, los administradores deberían abstenerse de seguir adelante con la fusión en los términos pactados. Y esta situación sucedería, a nuestro entender, en caso de un cambio en la legislación fiscal que impidiera a las entidades acogerse al régimen de privilegio.

<sup>25</sup> Íntimamente relacionada está la cuestión de los motivos económicos válidos. Así, LÓPEZ MELENDO (2002, pág. 304) advierte que no parece ni razonable ni justo que los sujetos pasivos vean condicionado el tratamiento fiscal de operaciones de esta envergadura al arbitrio de lo que decida la Administración Tributaria. O, como señala SÁNCHEZ OLIVÁN

ii. *Cambio legislativo fiscal producido con posterioridad a la aprobación del proyecto de reestructuración.*

Cabe cuestionar qué sucederá cuando la nueva norma se publique y entre en vigor con posterioridad a que los socios aprueben en dichos términos el proyecto de fusión. Y que al cambiar antes de la inscripción la normativa vigente todo lo suscrito por los administradores y aprobado por los socios se vea afectado por una nueva norma que hace que el valor de las acciones, el valor de las sociedades y e incluso la relación de canje de las acciones o participaciones esté mal determinada. Es más, puede ser, incluso, que de haber sabido los costes de la operación alguna de las entidades y socios no hubieran adoptado en ningún caso la decisión de fusionarse o escindirse.

Desde el momento en que se aprueba la fusión o escisión, la reorganización tiene plena eficacia entre las sociedades y la ley establece que todas las entidades «*quedan obligadas a continuar con el procedimiento de fusión*» (art. 64.3 de la Ley de Cooperativas). Es decir, en teoría, la adopción del acuerdo es un punto de no retorno que debe conducir a la inscripción, ya que las partes han concluido un contrato de reestructuración válidamente adoptado y que se puede obligar a cumplir <sup>26</sup>. Por otro lado, si no hubiera duda de que la norma es diferente de la que se aplicó en el proyecto que fue aprobado por los socios y se conoce por las sociedades con anterioridad a que se presente a registrar <sup>27</sup>, entiendo que se habrán vulnerado los principios informadores de la fusión o escisión y, por tanto, el acuerdo será contrario a ley y las juntas generales podrían revocar válidamente el acuerdo sin que sea posible exigirles que realicen la fusión ni exigir responsabilidad por daños y perjuicios <sup>28</sup>. Y, en cualquier caso, se podrá instar la nulidad por cualquiera los accionistas, administradores o cualquier tercero que acredite interés legítimo al ser un acto contrario a la ley (art. 116.1 de la LSA) <sup>29</sup>. Si el juez conociera con carácter previo esta cuestión la fusión quedaría paralizada <sup>30</sup>.

(2004, pág. 510), cualquier gravamen no aceptado de antemano está fuera de lugar en una operación económicamente neutral. A nuestro parecer, lo fundamental de la calificación que la Inspección haga *a posteriori* de los motivos económicos válidos es la incidencia que tienen en el ámbito mercantil, pues el todo el proceso privado se ha tomado con base en unas determinadas valoraciones que ahora están viciadas. Es más, creemos que en aquellos casos donde los administradores no hayan planteado a la Administración consulta sobre su concreta situación, o bien tengan en su poder alguna consulta tributaria sobre un caso análogo, podrían incurrir en responsabilidad ante los socios y sociedades.

<sup>26</sup> Señala OLEO BANET (1995, pág. 216) que no puede concluirse que los acuerdos de escisión tomados con anterioridad por las sociedades participantes estén desprovistos de eficacia jurídica fuera del ámbito personal de cada sociedad, pudiendo ser revocados libremente por la respectivas sociedades mientras que no recaiga la inscripción. *Vide* también CERDÁ ALBERO (1993, pág. 299).

<sup>27</sup> El acuerdo de fusión, una vez adoptado, debe publicarse tres veces en el BORME y en dos periódicos de gran circulación en las provincias en las que cada una de las sociedades tengan su domicilio (art. 242 de la LSA). Y la fusión no podrá ser escriturada hasta que transcurra un mes, contado desde la fecha del último anuncio, teniendo los acreedores de las entidades el derecho de oponerse a la fusión en los términos del artículo 166 de la LSA durante dicho plazo (art. 243 de la LSA).

<sup>28</sup> La revocación del acuerdo supondría un incumplimiento contractual, que puede dar lugar o bien la indemnización de daños y perjuicios (art. 1.101 del Código Civil) o bien solicitar judicialmente el cumplimiento del acuerdo de reestructuración (GUASCH MARTORELL, 1993, pág. 252).

<sup>29</sup> ANDREU MARTÍ (2002, pág. 92) señala que cuando los datos patrimoniales que se hubieran reflejado en el acuerdo de fusión no correspondan a la realidad, no será adecuada la ecuación de canje y, en consecuencia, la voluntad manifestada en junta general se encontrará viciada, cabiendo la acción de nulidad. En nuestro caso, los datos patrimoniales no coincidirán, en la normalidad de los casos, con la realidad por el hecho de que la norma fiscal aplicada es incorrecta.

<sup>30</sup> *Vide*, sobre el conocimiento de las impugnaciones por parte del juez antes de la inscripción, ANDREU MARTÍ (2002, pág. 52 y ss.).

Pero también es muy posible que el acuerdo se haya ya remitido a inscribir y la fusión o escisión haya ya desplegado sus efectos. En dicho caso, el cambio fiscal –siempre que exista certeza sobre dicho cambio– va a suponer que la fusión y escisión sean nulas de pleno de Derecho, por vulnerarse la normativa relativa al tipo de canje, al valor patrimonial de las participaciones o acciones, el derecho a una información veraz y comprobada por expertos, etc. Y lo único cierto es que los socios habrían sufrido un perjuicio económico injustificado como consecuencia de la entrada en vigor de una ley con posterioridad <sup>31</sup>. Los acreedores, por su parte, verían mermadas sus garantías y postergados sus derechos, en tanto que desconocían que la garantía que representan los activos las tenían que compartir con un acreedor privilegiado, la Hacienda Pública. A estos efectos, hay que recordar que la inscripción en el Registro no convalida contratos que sean nulos conforme a las leyes (art. 7 del RRM). Sería aplicable el artículo 246 de la LSA, que establece la posibilidad de instar la nulidad de la fusión o escisión en el plazo de seis meses contados desde la fecha en que la fusión o escisión fue oponible a quien invoca la nulidad, que en el caso de los socios y administradores es el momento de la inscripción registral <sup>32</sup>.

La argumentación que hasta ahora hemos realizado partía de un apriorismo; nos encontramos con una nueva norma que es, sin duda, aplicable. Pero el caso que aquí hemos puesto como ejemplo, referente a la entrada en vigor de la Ley 14/2000 y su aplicación a las escisiones subjetivas, dista de ser claro, pues la aplicación de la norma no es una cuestión pacífica. De hecho, no hay que olvidar que incluso la Resolución de la DGT de 22 de agosto de 2003 (consulta núm. 1127-03, *Normacef Fiscal*, NFC018461) entiende que la norma aplicable es la vigente en la fecha del acuerdo social. De esta manera, al encontrarnos ante una cuestión de interpretación, habría que determinar si se han vulnerado o no las garantías previstas en la LSA y, a nuestro parecer, precisamente el hecho de que haya dudas no solventadas hace que no sea suficiente para invocar la nulidad de los acuerdos <sup>33</sup>. El problema real estará cuando la Inspección liquide una deuda con base en la norma que ha entrado en vigor en 2001. Será en dicho momento cuando se pueda señalar que nos hemos encontrado ante una situación sobrevenida que ha supuesto que los tipos de canje, los valores de las acciones o partici-

<sup>31</sup> Y el perjuicio de los socios no sólo debe verse desde la perspectiva del valor de sus nuevas participaciones o acciones, sino desde su nueva situación política. Hay que tener en consideración que una operación de reestructuración supone en muchos casos un cambio en las situaciones de poder, y ese cambio se realiza con base en el valor de canje. Si, como ocurre en nuestro caso, ese canje es incorrecto como consecuencia de la carga impositiva que aparece en alguna de las sociedades que desaparecen, habrá socios que tengan una mejor situación política y de control sin justificación alguna.

<sup>32</sup> Señala ANDREU MARTÍ (2002, págs. 56) que una vez inscrita la fusión no es posible impugnar los acuerdos sociales de las entidades intervinientes, ya que se tiene que impugnar, con arreglo al artículo 246, la propia fusión o escisión de sociedades, aunque eso sí, se permite que la impugnación de la fusión lo sea con base en los vicios de nulidad o anulabilidad de la fusión.

<sup>33</sup> No hay que olvidar que la inseguridad jurídica que para la sociedad y su actividad genera la impugnación, la rapidez del tráfico económico y de los diversos intereses en juego, tanto intrasocietarios como extrasocietarios, justifican la necesidad de evitar, cuando fuera posible, las situaciones de incertidumbre que se puedan crear por la impugnación, de tal manera que la impugnación de los acuerdos sociales de una fusión ya inscrita se miran no sólo bajo el prisma de la técnica jurídica, sino también con matices jurídicos políticos (ANDREU MARTÍ, 2002, pág. 102). De esta manera, por ejemplo, en otros ordenamientos, se determina que una vez inscrita la fusión, ésta es inatacable (Alemania e Italia), de tal manera que se dota de máxima protección a los intereses de los acreedores, socios y terceros atribuyendo total estabilidad a la fusión y a sus efectos.

paciones nuevas, los valores patrimoniales de las sociedades no sean conformes a Derecho <sup>34</sup>. Pero, a su vez, el artículo 246.1 de la LSA determina que la acción de nulidad para la fusión ya inscrita en el Registro caduca a los seis meses desde que la fusión fue oponible frente a terceros. Es decir, nos encontramos ante una situación de no retorno donde con base en una cuestión de interpretación, se habría vulnerado todo un procedimiento pensado en beneficio de los acreedores, socios y trabajadores. Y se habría contravenido *a posteriori*, es decir, sin previo aviso, causando un perjuicio económico a las partes interesadas <sup>35</sup>.

Desde luego, ni el principio de confianza legítima, ni el de seguridad jurídica, ni criterios de técnica jurídica, ni de carácter político, parecen que sean respetados en estos casos. Lejos de eso, a nuestro parecer nos encontramos, como veremos posteriormente, ante una vulneración de los mismos.

### c) La significación del acuerdo de fusión o escisión y de la inscripción en el Registro Mercantil.

Como hemos señalado anteriormente, se distingue mercantilmente entre *validez* de la fusión o escisión, que se produce con el acuerdo de las juntas generales y su posterior elevación a público, y *eficacia* jurídica, que se produce con la inscripción en el Registro <sup>36</sup>. El acuerdo de fusión o escisión es el que, realmente, hace que la fusión haya llegado a su fin con relación a la creación de las nuevas sociedades, la determinación de su valor patrimonial, la participación en el capital de los nuevos socios y el valor de dichas acciones o participaciones. Es decir, para las sociedades y los socios, el acuerdo es el que determina la validez y los valores de la operación. Esto implica, a efectos prácticos, que si durante el período que va desde la escritura pública hasta la inscripción de la escisión el patrimonio de una de las nuevas entidades nacidas de la escisión se perdiera como consecuencia de algún evento imprevisto —por ejemplo, un incendio—, desde el punto de vista de la escisión esta contingencia no tendría incidencia a los efectos de valorar el patrimonio neto y el valor de las acciones o participaciones procedentes de la escisión, con independencia de que dicha situación afectará, inmediatamente después de su inscripción, como una pérdida contable de la entidad beneficiaria de dicho patrimonio. Por tanto, a partir del momento en que se adopte el acuerdo de escindirse, ya no habrá lo que se denomina *riesgo de escisión*, pues desde dicho instante las operaciones realiza-

<sup>34</sup> Cabe plantearse incluso cómo liquidaría la Inspección el impuesto devengado por Operaciones Societarias y el derivado de las nuevas acciones o participaciones (en IRPF o IS), pues ni el valor de las nuevas sociedades será el mismo que el acordado ni el de las nuevas acciones tampoco, pues tiene que ser minorado en las deudas tributarias devengadas como consecuencia de la fusión o escisión. Eso, entendemos, sería lo lógico, pues otra solución supondría que la Administración iría contra sus propios actos al liquidar sobre unos valores que ella misma ha corregido.

<sup>35</sup> Perjuicio que, además, puede extenderse a terceros de buena fe en todos aquellos casos donde, por ejemplo, adquieran las acciones y participaciones de entidades que tenían un patrimonio neto y que, posteriormente, dicho patrimonio neto se ve reducido como consecuencia de las contingencias fiscales.

<sup>36</sup> No obstante, SÁNCHEZ OLIVAN (2004, pág. 234) ha señalado que el artículo 245 de la LSA no es claro, pues no es lo mismo decir que la eficacia de la fusión tiene efectos desde una fecha, que, como establece el artículo 245, la eficacia de la fusión quedará supedita a la inscripción, pues en este caso el momento puede ser anterior o incluso posterior.

das con el patrimonio de las nuevas entidades serán de cuenta y riesgo de cada una de ellas <sup>37</sup>. Y, conforme a esta construcción, si nada se dice en el proyecto de reestructuración, se entiende que los efectos contables de la operación [art. 235 (d) de la LSA] se fijan en la fecha de la aprobación de la operación y en la de inscripción (ALONSO ESPINOSA, 2002, pág. 4.892) <sup>38</sup>.

De esta manera, y por lo que aquí interesa, los efectos reales de la fusión o escisión se producen para las nuevas entidades en el momento del acuerdo. Pero esos acuerdos, para que sean efectivos plenamente, deben cumplir con el resto de requisitos del procedimiento, como esperar un mes para que los acreedores se opongan y, sobre todo, escriturarse e inscribirse en el Registro Mercantil. Es decir, la escritura y la inscripción son consecuencia de un negocio jurídico ya perfecto (OLEO BANET, 1995, pág. 215) <sup>39</sup>.

Queda, por tanto, determinar cuál es el significado de la eficacia de la escisión con la inscripción en el Registro. La escritura pública y la inscripción registral constituyen los mecanismos de control de *legalidad* y *publicidad* dispuestos en la ley para asegurar los intereses afectados en el proceso de fusión (OLEO BANET, 1995, pág. 213) <sup>40</sup>. Y, ciertamente, será en dicho momento cuando frente a terceros todas las operaciones tengan la plena eficacia jurídica sin que, por tanto, puedan ser aceptadas fusiones impropias o irregulares (SEQUEIRA, 1993, pág. 272), pero sin que esto suponga dar al control notarial y registral mayor valor del que realmente revisten <sup>41</sup>.

El Registrador Mercantil se pronunciará sobre la capacidad y legitimación de los otorgantes de la escritura de fusión o escisión y deberá calificar las formas extrínsecas de la misma, que deberán cumplir con lo dispuesto en los artículos 227 a 230 del RRM <sup>42</sup>. Pero la cuestión verdaderamente compleja está en el alcance que hay que dar a la calificación de «*la validez de su contenido, por lo*

<sup>37</sup> Señala FERNÁNDEZ DEL POZO (2001, pág. 109) que, de hecho, los denominados riesgos de fusión son los que existen desde el momento de la redacción del proyecto de fusión y el de la reunión de la junta general, el momento en el que se pueden producir modificaciones significativas del activo y del pasivo.

<sup>38</sup> FERNÁNDEZ DEL POZO (2001, pág. 128-129) advierte que en la fusión lo normal es que la fecha de efectos contables de las absorbidas, si no se retrotrae, no se postergue más allá de la fecha de la aprobación de la junta. Sin embargo, puede pactarse una postergación contable, fijándose en la inscripción o bien en el ejercicio inmediatamente posterior.

<sup>39</sup> CERDÁ ALBERO (1993, pág. 300) advierte que la *eficacia* derivada del acuerdo opera sólo entre partes, pero la eficacia *erga omnes* de la operación se produce con la inscripción.

<sup>40</sup> Señala CERDÁ ALBERO (1993, pág. 350) que es deber del notario verificar y certificar la existencia y legitimidad de los actos y de las formalidades que deben cumplir las sociedades participantes en la operación. De la misma manera, el registrador debe comprobar que se han cumplido todos los requisitos documentales y de publicidad (pág. 357). En concreto, tanto notario como registrador tienen que verificar la coincidencia de los respectivos acuerdos adoptados de las distintas sociedades (pág. 365) y que las condiciones aprobadas en las juntas no han sido modificadas (pág. 349).

<sup>41</sup> Precisamente el doble control notarial y registral impuesto por nuestro Derecho para la eficacia de la fusión es, según ANDREU MARTÍ (2002, pág. 82), la razón por la que el artículo 246 de la LSA excluye los defectos de legalidad como posible causa de nulidad de la fusión de sociedades.

<sup>42</sup> Entre los requisitos que deben constar en la escritura se encuentran manifestaciones sobre que se ha cumplido con lo establecido en el artículo 238 de la LSA y de que han sido puestos a disposición de los socios y acreedores la documentación preceptiva y declaración de que no se han opuesto los acreedores. Señalan CORTÉS y PÉREZ TROYA (2002, págs. 5.023-5.024) que es posible, aunque será poco frecuente, que dichos datos se falseen, lo que supondría que la fusión realizada es inválida y judicialmente impugnabile.

que resulta de ellos y de los asientos del Registro» (art. 6 del RRM). En teoría, la todo lo referente a la determinación de canje y el patrimonio queda fuera de lo que es el control de legalidad del Registrador Mercantil, ya que dicho control se realiza, en su caso, por los expertos independientes. De esta manera, su función calificadora es muy restringida <sup>43</sup>.

#### d) El Derecho tributario y su acercamiento al Derecho mercantil.

A la vista de las anteriores consideraciones de lo que es el procedimiento de fusión y escisión desde el punto de vista de mercantil y de la incidencia del aspecto fiscal en el mismo, cabe preguntarse si el acercamiento que hace la DGT a la normativa mercantil, excepción hecha de la ya citada Resolución de la DGT de 22 de agosto de 2003 (consulta núm. 1127-03, *Normacef Fiscal*, NFC018461), es adecuado. La DGT argumenta que el artículo 245 de la LSA dispone que es en el momento de la inscripción cuando se consideran realizadas las operaciones de fusión y escisión y es el instante que fiscalmente determina la norma vigente. Sin embargo, al aplicar la DGT la norma mercantil referente a la inscripción, está vulnerando todas las garantías del procedimiento de fusión o escisión y, por consiguiente, proscribire el régimen jurídico mercantil diseñado normativamente <sup>44</sup>. Es más, no acaba de abordar el procedimiento como elemento clave de la fusión y como un fenómeno que no puede verse de forma aislada.

Por tanto, cabe preguntarse si la aproximación que hace la DGT al Derecho mercantil es la adecuada o no. La inscripción es la última estación del proceso de fusión o escisión. Pero los hitos basillares son la formulación del proyecto y la adopción del acuerdo de fusión, siendo la inscripción, únicamente, un requisito necesario para su plena eficacia donde la función del registrador es de carácter residual <sup>45</sup>. Es más, a nuestro parecer, un verdadero acercamiento a la finalidad mercantil de la reestructuración, así como al fundamento del régimen de privilegio fiscal, exigiría justamente lo contrario a lo que determina la DGT <sup>46</sup>. Tomar como fecha que determina la norma fiscal aplicable la

<sup>43</sup> El Registrador debe también calificar formalmente el proyecto depositado en el Registro Mercantil con carácter previo a que se publique la convocatoria de los socios. Se trata de una calificación *formal*, debiendo pronunciarse sobre si el documento presentado es el exigido por la ley y está debidamente suscrito (art. 226.2 del RRM), e incluso puede apreciar si algunas de las cláusulas del proyecto contravienen la fusión, pero no les puede obligar a que incorporen como contenido del proyecto alguna de las rúbricas relativas a temas no previstos por la ley.

<sup>44</sup> Señala LARENZ (1994, pág. 259) «Que el alcance de las normas jurídicas particulares sólo puede ser entendido en su conexión con la regulación total a que pertenecen y, además de ello, frecuentemente también con otras regulaciones y con la relación en que se encuentran estas regulaciones entre sí, se manifiesta especialmente cuando varias normas jurídicas o regulaciones concurren entre sí».

<sup>45</sup> SÁNCHEZ PEDROCHE (2004, págs. 238-239) señala, a la hora de considerar la relevancia fiscal de las reestructuraciones, que una cosa es defender el carácter constitutivo de la inscripción en el Registro y otra muy distinta anudar la fecha de dicha inscripción como la propia de la eficacia de todo un proceso que resulta de una complejidad evidente. Así, continúa (pág. 242), no es lo mismo decir que la fusión tiene eficacia desde un día determinado, que afirmar que la eficacia de la fusión se supedita a una inscripción realizada otro día distinto.

<sup>46</sup> Desde una perspectiva tributaria, y dejando al margen el principio de neutralidad, se ha señalado que una de las razones de que nos encontremos ante un régimen de privilegio reside en que la reestructuración se lleva a cabo a través de un procedimiento cuyos resultados garantizan un nivel de clarificación y transparencia a los que de hecho proporcionan otras

de la inscripción en la fusión llevaría a la nulidad de todo el procedimiento, causando perjuicios en muchos casos irreparables, además de afectar gravemente a la seguridad del tráfico mercantil y vulnerar la finalidad del procedimiento. Por el contrario, los principios jurídicos, económicos y lógicos de la reorganización, lo que exigen es que la norma aplicable esté determinada desde el día en que se formula el proyecto de fusión y escisión –día en que formalmente se inicia el proceso mercantil– hasta la inscripción en el Registro. Es más, no hay que olvidar que la normativa española de las fusiones trae causa de las Directivas comunitarias, y, para éstas, un elemento fundamental de las mismas es la conservación de las fusiones, debido a la necesidad de preservar la seguridad jurídica de todos los intereses en juego (art. 22 de la Directiva 78/855). Por tanto, una interpretación del Derecho mercantil conforme a criterios comunitarios y que garantice el principio de seguridad jurídica aboga por una interpretación distinta a la sostenida por la DGT. A nuestro juicio, una actuación respetuosa con el Derecho mercantil exigiría que la norma aplicable estuviera fijada desde el mismo día en que se suscribe el proyecto.

### 3. LA DETERMINACIÓN DE LA NORMA APLICABLE EN LOS PROCEDIMIENTOS DE REESTRUCTURACIÓN. ARGUMENTOS EN CONTRA DE LA DGT

Desde un punto de vista tributario, cuando la DGT ha señalado que el régimen tributario aplicable es el vigente en la inscripción, incurre en el error de aplicar la norma que se emplea para la realización de los hechos imposables de cada tributo, en particular cuando la reestructuración empresarial es, fundamentalmente, un *procedimiento*. En efecto, hay que pensar que lo que origina el conjunto de los hechos imposables es la propia operación de fusión y escisión. Pero la reorganización empresarial no es una operación instantánea ni se realiza en un determinado momento, sino que, como ha puesto de relieve la doctrina mercantil, se integra a lo largo de un tiempo mediante un procedimiento legal complejo y costoso, tanto en dinero como tiempo. Por eso, la Directiva comunitaria deja libertad a los Estados miembros para designar la fecha en la que surtirá efecto la fusión o la escisión (art. 17 de la Directiva 78/855 y 15 de la Directiva 82/891), momento que el legislador español ha identificado con la inscripción. Y la inscripción, mercantilmente hablando, no es sino el punto al que se llega después de un largo proceso, de tal manera que es el procedimiento como institución el que determina la validez final de la fusión o escisión y no la sola inscripción.

Como veremos posteriormente, a nuestro juicio, la opción mantenida por la DGT supone realizar una aplicación retroactiva no permitida por los principios de confianza legítima y seguridad jurídica y vulnerar, además, el principio de igualdad. La seguridad jurídica exigiría que la norma que se vaya a aplicar a un procedimiento sea conocida desde el mismo instante en que éste se inicia, momento que en las fusiones o escisiones debería ser aquel en el que se formula el proyecto. Pero, como mínimo, la norma aplicable debe ser la publicada cuando las juntas generales

---

formas de concentración no manifestada (LARGO GIL, 2000, págs. 94-95). Pues bien, resultaría contradictorio que fiscalmente el régimen de privilegio se fundamentara en la existencia de un *procedimiento* y que, a su vez, ese régimen no se aplicara por un cambio normativo durante la tramitación de dicho proceso.

de las entidades toman el acuerdo de fusión o escisión porque es desde ese instante cuando la reestructuración tiene plena validez entre las partes al haberse perfeccionado el contrato de fusión o escisión. A partir de dicho momento, nos encontramos en un punto sin retorno, pues todas las entidades «*quedan obligadas a continuar con el procedimiento de fusión*» (art. 64.3 de la Ley de Cooperativas). Para que esos acuerdos tengan plena eficacia jurídica, será necesario que se hagan los correspondientes controles de publicidad y legalidad que la escritura pública y la inscripción en el Registro implican.

Dejando al margen el análisis constitucional, al que haremos mención posteriormente, queremos hacer referencia a todo un conjunto de argumentos, positivos y negativos, que, a nuestro parecer, van en contra de la tesis de la DGT de aplicar la norma vigente en el momento en que se inscribe la operación de reestructuración.

**a) La existencia de un vacío normativo a la hora de determinar la ley aplicable con relación a las condiciones de las reestructuraciones empresariales.**

El TRLIS regula en el capítulo correspondiente al régimen de privilegio fiscal de las reestructuraciones dos tipos de cuestiones distintas. Una de carácter particular, que sólo afecta al propio Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Nos referimos al efecto fiscal de la retroacción contable, a los beneficios extraordinarios en la valoración de las transmisiones de activos, a los incrementos de patrimonio por las nuevas acciones y participaciones, compensación de bases imponibles negativas, etc. Y otro de carácter general, que tiene que ver con la posibilidad de acogerse al régimen privilegiado de fusiones y escisiones para el IS, el IRPF, pero también para el IVA, para el ITPAJD y para el IIVTNU (*vide* disposición adicional segunda del TRLIS). Por poner un ejemplo, el apartado tres de la disposición adicional segunda del TRLIS dispone que no se devengará IIVTNU a las transmisiones «*derivadas de operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en el capítulo VIII del título VII de esta Ley*».

Es decir, en la norma del Impuesto sobre Sociedades se regulan los requisitos para que una reestructuración pueda acogerse a la totalidad de beneficios fiscales en los distintos tributos. En concreto, los artículos 83 y el 94, que determinan qué operaciones se pueden acoger al régimen fiscal, y el artículo 96, que regula la existencia de motivos económicos válidos y la opción por el régimen.

El hecho de que dos cuestiones diferentes, aplicabilidad del régimen en general y efectos del mismo en el IS e IRPF, se regulen de forma conjunta tiene importancia a la hora de determinar la entrada en vigor de la ley, pues las modificaciones normativas que se hacen con relación al Impuesto sobre Sociedades realizadas a final de año entran en vigor para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2005. Y, desde luego, el criterio del período impositivo no parece que sea adecuado a los efectos de determinar la entrada en vigor de los cambios en las modificaciones de las condiciones de aplicabilidad del régimen.

La entrada en vigor de las normas del Impuesto sobre Sociedades para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero tiene una razón de ser clara: la norma aplicable debe ser la misma durante todo el período impositivo, desde el primero hasta el último de los días. En el Impuesto sobre Sociedades el período impositivo coincide con el ejercicio económico y éste puede ser distinto del año natural, ya que la vida empresarial de una entidad no tiene por qué coincidir con dicho período. Por tanto, una modificación que entrará en vigor el día 1 de enero en todos los casos, incluso para los ejercicios partidos, supondría que nos encontraríamos ante un supuesto de retroactividad impropia que puede atentar contra el principio de seguridad jurídica y de capacidad económica <sup>47</sup>.

Pues bien, ese fundamento de la entrada en vigor para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero, nada tiene que ver con la determinación de las condiciones para la aplicación del régimen de privilegio de fusiones y escisiones, pues no está aquí en entredicho cuestión alguna referente a un período impositivo. Sin embargo, aplicando analógicamente el fundamento de esa vigencia durante todo el período impositivo, las condiciones de aplicabilidad para acogerse al régimen deberían estar vigentes desde el momento en que se formulen los proyectos de fusión o escisión y cualquier cambio normativo sobre dichos requisitos deberían entrar en vigor *«para todos los procesos iniciados a partir de la entrada en vigor de la norma»*. Es decir, desde un punto de vista fiscal, se puede entender que los hechos imponibles derivados de un procedimiento de reestructuración son hechos imponibles instantáneos, si entendemos éstos como aquellos que por su configuración jurídica no tienden a reproducirse (ALONSO GONZÁLEZ, 1997, pág. 136), pero a la hora de determinar cuál debe ser la norma aplicable, nos encontramos ante procedimiento donde el principio de seguridad jurídica y de confianza legítima exigen que la norma a aplicar esté fijada en el comienzo del mismo.

Y sigamos con el ejemplo de la Ley 14/2000, donde se modificó lo referente a las denominadas escisiones subjetivas y al motivo económico válido. Pongamos que una entidad tiene un ejercicio partido, iniciándose el día 1 de septiembre de 2000 y terminando el 31 de agosto de 2001. Si esta entidad acordó la escisión con anterioridad al 31 de diciembre de 2000 la inscripción se hará, generalmente, con la normativa anterior a la Ley 14/2000 y, por tanto, podrá acogerse al régimen de privilegio. Pero es que, debido a la entrada en vigor para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2001, es posible que dicha entidad haya formulado el proyecto de escisión subjetiva ya en enero de 2001 y termine con la inscripción antes del 31 de julio de 2001. En dicho caso, todo el procedimiento de escisión se habría realizado conociendo la nueva normativa que le impedía acogerse al régimen de privilegio y, sin embargo, debido a que tiene un ejercicio partido la operación habría sido correcta. Pero el régimen beneficioso operaría también con relación al IVA, al ITPAJD y al IIVTNU, tributos estos de devengo instantáneo y que nada tienen que ver con el concepto de ejercicio económico. A nuestro parecer, esta solución, derivada de la aplicación temporal de las normas del IS a cuestiones que son independientes de los períodos económicos, vulnera la sistemática tributaria <sup>48</sup>.

<sup>47</sup> El artículo 10.2 de la LGT 58/2003 ha dispuesto que las normas tributarias se aplicarán a los tributos sin período impositivo a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento.

<sup>48</sup> Es más, resulta que la propia Ley 14/2000 aprobó una disposición transitoria octava con relación a la modificación realizada en el ejercicio y comunicación de la opción por el régimen especial de las fusiones y escisiones. En el entonces artículo 110.1 de la ley se estableció la necesidad de que la aplicación del régimen constara en el proyecto de fusión o escisión y en los acuerdos sociales y, además, que la comunicación se realizaría una vez inscrita la fusión o escisión. Pues bien, los nuevos requisitos *«para el ejercicio y comunicación de la opción por el régimen especial de las fusiones, esci-*

Y al hilo de la anterior cuestión podemos volver a lo que es nuestro supuesto de partida; una entidad cuyo ejercicio coincide con el año natural formula un proyecto de fusión en 2000, e incluso también lo aprueba en el año 2000 y lo inscribe en 2001. Si la entidad tuviera conocimiento de este cambio a través del proyecto de ley, podría realizarse un cambio de ejercicio económico. Al menos en teoría, la entidad que se va a escindir subjetivamente podría acordar en junta cambiar el ejercicio social cerrándolo el 30 de noviembre de 2000. De esta manera, su nuevo ejercicio comienza el 1 de diciembre de 2000 y terminaría en noviembre del año 2001. Dejando al margen que se pueda hablar de un supuesto de fraude de ley o de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, dejando al margen que tenga sentido cambiar el ejercicio social de una entidad que va a desaparecer y donde, por tanto, hablar de ejercicio económico no parece tener razón de ser, lo único cierto es que si se da por válida esta tesis, la sociedad tendría un año de margen para inscribir y para aplicar la nueva norma.

Pero, sobre todo, merece la pena hacer un análisis desde el punto de vista de la igualdad tributaria. ¿Tiene sentido jurídico que la determinación de la norma aplicable a los efectos de cumplir con las condiciones para acogerse al régimen de privilegio dependa del ejercicio económico de las entidades? Es decir si dos entidades inician el mismo día el proceso de reestructuración, acuerdan en la misma fecha, y se inscribe también en el mismo día, ¿tiene razón de ser que el régimen privilegiado en el IVA, IS, IIVTNU, etc., se lo pueda aplicar una entidad y no la otra? ¿Se respeta el principio de igualdad? No, a nuestro juicio, se trata de dos situaciones idénticas que tienen un trato desigual con base en un criterio –diferente ejercicio económico– que no justifica el mismo. En este caso, entendemos que las teorías de la DGT darían lugar a una interpretación que vulnera la Constitución, interpretación que, como veremos posteriormente, no es posible.

Es decir, es necesario distinguir dos tipos de normas con relación a la fusión y escisión en el TRLIS. En primer lugar, las referentes a las consecuencias tributarias de la aplicación del régimen de privilegio en el IS y el IRPF, cuya entrada en vigor y aplicación *puede* ser el común a dichos tributos y donde la efectividad para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero podría tener su razón de ser. En segundo, la norma aplicable relativa a si se cumplen los requisitos necesarios para aplicar el régimen de privilegio (arts. 83, 94 y 96 del TRLIS), que nada tiene que ver con el concepto de período impositivo. Es más, a nuestro parecer, no hay ningún precepto en el Derecho tributario que determine cuándo se aplica la nueva norma. Se trata de un vacío normativo que, desde luego, no se puede integrar diciendo, como hace la DGT, que la norma aplicable es la vigente en el momento de inscripción de la fusión o escisión. En efecto, la verificación de las condiciones del régimen de privilegio no tienen por qué ser las vigentes en la realización de cada uno de los hechos imposables de los distintos tributos, lo que nos llevaría a que unos casos se aplicara el régimen y no en otros, lo que atenta a la lógica del sistema y al principio de igualdad. Es más, no hay que olvidar que con relación a las exenciones en general, si bien es cierto que las mismas operan neutralizando la realización del hecho imponible, dichas condiciones no tienen por qué ser las de realización del hecho imponible sino otras anteriores o posteriores <sup>49</sup>.

*siones, aportaciones de activos y canje de valores, serán aplicables a aquellas operaciones en las que el correspondiente proyecto, acuerdo o contrato se realice a partir del 1 de enero de 2001». Por tanto, y siguiendo con el ejemplo de que la escisión se inicia en propio ejercicio 2001, sólo la modificación del artículo 110.1 sería exigible para acogerse al régimen pero no, sin embargo, la del cambio realizado para las escisiones subjetivas o la del motivo económico válido.*

<sup>49</sup> Vide, sobre las exenciones con presupuesto de hecho complejo, LOZANO SERRANO (1988, págs. 61 y ss.).

**b) La norma aplicable en el Impuesto sobre Operaciones Societarias y la Plusvalía Municipal.**

Íntimamente relacionado con los anteriores argumentos está la tributación referente a Operaciones Societarias y el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

En concreto, el Impuesto sobre Operaciones Societarias se devenga para los procedimientos de reestructuración empresarial en el momento en el que se formalice el acto sujeto a gravamen, que es cuando se otorga la *escritura pública* [arts. 49.1(b) del la LITPAJD y 93.1 del RITPAJD]. Es decir, no se toma en consideración ni el momento de adopción del acuerdo, que es cuando tiene plena validez entre las partes, ni tampoco el momento constitutivo de la inscripción registral. Con independencia de que esta opción responda a razones puramente prácticas (MENÉNDEZ GARCÍA, 2003), lo único cierto es que jurídicamente el devengo se produce con la escritura y la norma de exención a aplicar será también la vigente en dicho momento. Por tanto, a efectos de aplicación de la norma, las condiciones para determinar si la fusión o escisión cumplen con los requisitos necesarios para acogerse al régimen de privilegio será en la fecha de la escritura pública. De esta manera, la importancia *constitutiva* de la inscripción decae para el propio legislador, que no duda en vincular la exención a la escritura del acuerdo de fusión o escisión, verdadero momento donde se formaliza un acuerdo perfeccionado.

Así, y centrándonos en un cambio de legislación producido el 1 de enero de 2001 para las escisiones subjetivas que no sean ramas de actividad, si la escritura pública es de diciembre del año anterior y la inscripción se produce en el siguiente, resulta que la operación de reestructuración estaría exenta de Operaciones Societarias, por haberse devengado el tributo en diciembre del año y cumplir las condiciones del régimen de privilegio y, sin embargo, no cabría aplicar el régimen de diferimiento en el IS y en el IRPF. Esta solución es internamente contradictoria. El régimen privilegiado de fusiones y escisiones, basado en la neutralidad de la propia reestructuración, es un régimen para todo un conjunto de hechos imposables y no para ciertos tributos. El problema está, como hemos señalado, en que la determinación de las condiciones para poder acogerse al régimen nada tienen que ver ni con el Impuesto sobre Operaciones Societarias, ni con el Impuesto sobre Sociedades ni con referencia a ningún tributo en particular. Los requisitos de aplicación deben verificarse en un determinado momento con independencia de los devengos de los hechos imposables concretos y ese momento no está determinado a efectos tributarios, como se demuestra por la contradicción aquí puesta de manifiesto. Existe un vacío fiscal, laguna que hay que integrar y donde, como se puede ver en este caso, la afirmación de la DGT, emitida por la Subdirección General de Impuestos sobre las Personas Jurídicas, de aplicar la norma vigente a la inscripción es contradictoria con lo dispuesto para Operaciones Societarias.

Y lo dicho con relación al Impuesto sobre Operaciones Societarias se puede extender, a nuestro parecer, al IIVTNU. El devengo en este caso se produce en la fecha de la transmisión de la propiedad, lo que supone que nos encontramos ante una norma de remisión al Derecho privado y, por tanto, esa transmisión se produce formalmente con la inscripción en el Registro (art. 245 de la LSA). Sin embargo, lo cierto es que las Ordenanzas fiscales de los Ayuntamientos determinan de forma concreta cuándo se entiende realizada la transmisión. Así, el Ayuntamiento de Madrid, después de hacer referencia a la exención de las reorganizaciones empresariales en su artículo 4.1(a), en el artículo 18.2(a) dispone que a efectos de determinar la fecha de transmisión –devengo– se tomará «En los

*actos o contratos entre vivos, la del otorgamiento del documento público»*<sup>50</sup>. El caso concreto de fusiones y escisiones, que es un supuesto de sucesión y no una transmisión *inter vivos*, no está expresamente contemplado en la Ordenanza. De esta manera, o bien se entiende que hay un vacío en la regulación municipal, acudiéndose directamente al precepto mercantil –eficacia con la inscripción–, o bien se aplica esta norma general a todos los casos donde existan transmisiones entre empresas. A nuestro juicio, este precepto tiene vocación de generalidad para todas las transmisiones, con independencia de cuál sea la causa de la misma, por lo que alcanzaría a las reorganizaciones empresariales. Es más, creemos que esta regulación no supone para este caso una contravención de la Ley de Haciendas Locales con relación al Derecho mercantil<sup>51</sup>, pues mercantilmente la validez de la fusión entre las sociedades, que son quienes transmiten los elementos patrimoniales, se produce con el acuerdo y se formaliza en la escritura pública, por lo que hacer referencia a ésta no supone un incumplimiento de la normativa privada<sup>52</sup>.

En cualquier caso, podemos concluir que la interpretación de la DGT al aplicar la norma vigente en la fecha de inscripción da lugar a una incongruencia con lo dispuesto para el Impuesto de Operaciones Societarias y la Plusvalía Municipal. Atenta a nuestro parecer contra la coherencia del sistema, pues la norma que regula las condiciones de aplicabilidad de la reestructuración empresarial para todo el sistema de privilegio se aplica temporalmente en distintos momentos según cuál sea el tributo implicado<sup>53</sup>.

### c) La presentación en el Registro y la inscripción en el Registro.

Desde el momento en que el acuerdo de fusión se adopta debe publicarse tres veces en el BORME y en dos periódicos de gran circulación en las provincias donde cada una de las sociedades tenga su domicilio (art. 242 de la LSA), y la fusión no podrá ser escriturada hasta que transcurra un mes, contado desde la fecha del último anuncio, teniendo los acreedores de las entidades el derecho de oponerse a la fusión en los términos del artículo 166 de la LSA durante dicho plazo (art. 243 de

<sup>50</sup> El artículo 18.2 establece que a los efectos del devengo «se considerará fecha de la transmisión: a) En los actos o contratos entre vivos, la del otorgamiento del documento público y, cuando se trate de documentos privados, la de su presentación ante la Administración Tributaria Municipal; b) En las subastas judiciales, administrativas o notariales, se tomará excepcionalmente la fecha del auto o providencia aprobando el remate si en el mismo queda constancia de la entrega del inmueble. En cualquier otro caso, se estará a la fecha del documento público; c) En las expropiaciones forzosas, la fecha de ocupación y pago; d) En las transmisiones por causa de muerte, la de fallecimiento del causante».

<sup>51</sup> Señala PIÑA GARRIDO (1997, págs. 103-104) que la Ordenanza fiscal sólo puede actuar donde la ley se lo permita y el devengo está reservado a la Ley. Por tanto, es la norma privada, reguladora de la transmisión, la que indicará el momento en que se entiende realizada.

<sup>52</sup> No obstante lo dicho, sí se plantearían problemas en aquellos casos donde, una vez adoptado el acuerdo e incluso elevado a público la escritura, las entidades decidieran dar marcha atrás en la fusión o escisión, ya que el artículo 19.2 de la Ordenanza Municipal de Madrid determina que «Si el contrato queda sin efecto por mutuo acuerdo de las partes contratantes, no procederá la devolución del impuesto satisfecho y se considerará como un acto nuevo sujeto a tributación». A nuestro juicio, y al no haber fusiones o escisiones que no se inscriban, por ser el punto final del procedimiento, tal precepto no sería aplicable y sí deberían devolverse los tributos satisfechos.

<sup>53</sup> Uno de los argumentos de interpretación es el de coherencia del sistema, en virtud del cual el sistema normativo, se supone que elaborado por un legislador consecuente y racional, no puede regular dos situaciones idénticas de forma contradictoria o incompatible (principio de exclusión de las antinomias). Vide SANTAMARÍA PASTOR (1988, pág. 397).

la LSA)<sup>54</sup>. Es decir, desde que se aprueba la fusión, un primer impedimento, que difiere la posibilidad de inscribir y acogerse de forma inmediata al régimen fiscal vigente en el momento de los acuerdos, es, precisamete, el régimen pensado para la tutela de los acreedores, entre los que está, por cierto, la Hacienda Pública. Si, además, alguno de los acreedores se opone a la escisión, se paraliza la ejecución del acuerdo hasta el momento en que consiga el asentimiento del acreedor o cuando se preste la garantía necesaria (art. 243 por remisión al art. 166.3 de la LSA).

Una vez que se puede escriturar, es conocido que desde el momento en que se va al notario para la elevación a público hasta que el notario entrega el original y las correspondientes copias pasa un tiempo que en algunos casos es mayor al deseado si la escritura es compleja. A esto hay que añadir la necesidad de hacer correcciones y subsanaciones. Una vez que se tiene la escritura original, con los correspondientes sellos de pago o exención de Impuestos, se presenta al registrador. Partiendo de la base de que la fecha de presentación en el Registro no tiene efectos en lo referente a la fusión o escisión será necesario esperar a que el registrador califique la fusión o escisión<sup>55</sup>. El plazo para calificar es, en teoría, de 15 días o de 30 días si hay justa causa (art. 61 del RRM). Naturalmente, los plazos no siempre se cumplen. Y si se da por buena la fusión y hay sociedades que están en otros Registros, no puede inscribirse la misma hasta el momento en que exista en el título nota firmada por el registrador correspondiente al domicilio de las sociedades que se extinguen, declarando la inexistencia de obstáculos registrales para la fusión pretendida (art. 231.1 del RRM).

Es decir, que en aquellos casos donde los acuerdos de las juntas se hubieran tomado en diciembre, el hecho de tener que esperar un mes desde la publicación del último anuncio haría imposible la inscripción con anterioridad a 2001. Pero incluso si la escritura de escisión se hubiera elevado a público en diciembre del año 2000 la aplicación de la norma de 2000 o de 2001 dependería de la rapidez del notario, de la diligencia del registrador, de que no hubiera defectos subsanables, de que

<sup>54</sup> El fundamento de la atribución del derecho de oposición se encuentra en la tutela de la garantía patrimonial que disfrutaban los acreedores, que no puede verse anulada o disminuida como consecuencia de la fusión o escisión (CORTÉS Y PÉREZ TROYA, 2002, pág. 4.986).

<sup>55</sup> Hay que tener en consideración que el artículo 55.1 del RRM dispone que «*Se considera como fecha de la inscripción la fecha del asiento de presentación*». Cabe preguntarse, entonces, si a la hora de determinar la norma aplicable en el régimen fiscal hay que estar a la inscripción real o a la presentación en el Registro. Para CERDÁ ALBERO (1993, pág. 363) parece que la eficacia de la escisión podría adelantarse a la fecha del asiento de presentación. A nuestro parecer, el tenor de la LSA al afirmar que «*la eficacia de la fusión quedará supeditada a la inscripción*» deja a las claras que es la propia inscripción la que dota de eficacia a la fusión, con independencia de la presentación. A esto hay que añadir que la razón de ser del artículo 55.1 del RRM se limita, simplemente, a dar solución a aquellos casos donde es necesario establecer una prioridad de actos. En este sentido, la Resolución de 6 de julio de 2004 de la DGRN (RJ 2004\5433) señala que «*en su función calificadora, los Registradores Mercantiles han de tener en cuenta el juego del principio de prioridad, lo que les obliga a tomar en consideración, junto con el título que es objeto de la misma, los asientos del Registro existentes al tiempo de su presentación, y, en consecuencia, en cuanto tengan asiento de presentación vigente en tal momento, los documentos presentados con anterioridad, no los que accedan al Registro después (cfr. Resoluciones de 23 de octubre de 1998, 5 de abril de 1999 y 13 de noviembre de 2001), de suerte que sólo excepcionalmente cabe admitir la posibilidad de que los Registradores Mercantiles puedan y deban tomar en consideración algún documento referente al mismo sujeto inscrito o inscribible que, aun presentado después del que se califica, resulten incompatibles u opuestos a fin de lograr un mayor acierto en la calificación y evitar la práctica de asientos inútiles e ineficaces... A mayor abundamiento, si se admitiera el criterio del Registrador, sobre desvirtuarse totalmente el propio principio de prioridad que rige el desenvolvimiento de nuestro sistema registral, quedaría menoscabada la seguridad jurídica y se provocaría al presentante una verdadera indefensión*».

si hubiera otro Registro contestara en un tiempo razonable, etc. De esta manera, dependería de circunstancias ajenas a los sujetos pasivos el hecho de que un procedimiento de fusión iniciado con antelación y con una norma que permitía ahorrarse los tributos pudiese llegar a puerto seguro. Esto supone, a nuestro juicio, contravenir tanto el principio de seguridad jurídica como el principio de confianza legítima. Pero también puede abordarse su legitimidad desde el principio de igualdad: ¿se respetaría dicho principio si dos escrituras públicas de dos escisiones distintas se elevan a público el mismo día de diciembre, se presentan a inscribir el mismo día de diciembre, pero una se inscribe antes del 31 de diciembre y otra en enero del año siguiente?, ¿es la diligencia del registrador un criterio válido para aplicar a dos situaciones iguales distintas normas jurídicas?

Al margen de lo hasta ahora señalado, los mecanismos de funcionamiento de la inscripción mercantil de las fusiones y escisiones podrían ocasionar problemas operativos que afectarían al régimen tributario aplicable. Pongamos algún ejemplo:

- (i) La norma cambia el 1 de enero de 2001. Una fusión se inscribe el día 30 de diciembre de 2000. Pero, a su vez, las sociedades que desaparecen están en otros Registros, de tal manera que no están canceladas registralmente en dicha fecha (que es cuando se entienden extinguidas a efectos mercantiles). Es necesario, conforme se dispone en el artículo 233.1 del RRM, que el registrador que inscribe la fusión comunique a los registradores de las sociedades que se extinguen este oficio, y una vez recibido se cancelan los asientos. Si las sociedades que se extinguen lo hacen registralmente el día 5 de enero, ¿qué régimen se les aplica el vigente el día 30 de diciembre, que es cuando se inscribe la fusión, o el 5 de diciembre, que es cuando se cancelan las que se extinguen?
- (ii) Y lo mismo cabe decir con relación a la escisión total. Conforme determina el artículo 236 del RRM es necesario inscribir las nuevas sociedades. Y lo primero que se plantea es que sucede si la inscripción de cada una de las nuevas entidades se hace en día distinto <sup>56</sup>. A esto hay que añadir que la cancelación de la sociedad que desaparece se producirá después. Es decir, es posible, y siguiendo con las fechas anteriores, que la inscripción de alguna entidad se produzca en los últimos días de diciembre y las restantes en los primeros días de enero, y, de la misma manera, la cancelación de la entidad que desaparece será en enero del siguiente año.
- (iii) Y pongamos otro supuesto de laboratorio. El registrador mercantil, deniega la inscripción por motivos de legalidad en noviembre de 2000 (art. 6 de RRM) y las partes no están conformes con dicha resolución. Se interpone un recurso gubernativo, de tal manera que la inscripción queda en suspenso «*hasta el día en que recayere la resolución definitiva*» (art. 66 del RRM). A su vez, el registrador, en el plazo de 15 días, resuelve el recurso reafirmando su primera resolución (art. 70 del RRM). Se interpone recurso de alzada ante la DGRN, resolviendo favorablemente al recurrente en el plazo de cuatro meses (art. 72 del RRM). Es decir, la Resolución definitiva que da la razón a las entidades vendrá en el año 2001, cuando la nueva norma fiscal estará vigente. Pero ¿tiene el sujeto pasivo que afrontar las consecuencias negativas derivadas de un error del registrador?

<sup>56</sup> OLEO BANET (1995, pág. 221) entiende que la previsión del artículo 245.1 debe ir referida a la inscripción de la última de las sociedades.

**d) La comunicación del acogimiento al régimen de fusiones y escisiones.**

Una idea que a nuestro juicio entra en contradicción con la tesis de la DGT de entender aplicable la norma vigente en la fecha de inscripción en el Registro es la anterior regulación de la comunicación del régimen. En efecto, hasta la reforma de la Ley 14/2000, el artículo 110.1 de la Ley 43/1995 disponía que la opción por el régimen privilegiado *«deberá comunicarse al Ministerio de Economía y Hacienda con carácter previo a la inscripción de la correspondiente escritura»*.

La aplicación del régimen privilegiado es de carácter voluntario y está configurado como un sistema de comunicación, no de autorización. Los interesados se limitan a comunicar a la Administración que optan por el régimen fiscal privilegiado. Pues bien, a nuestro juicio, una comunicación de este tipo sólo puede realizarse con base en la norma aplicable en el momento en que nace el deber de hacerla.

Si se está de acuerdo con que las comunicaciones son actos por los que se ponen en conocimiento de la Administración datos de sus autores que tienen una significación tributaria y que, además, contiene una manifestación de voluntad para acogerse a una determinada opción, creo que se puede concluir que el deber de comunicar antes de la inscripción sólo puede significar que la norma aplicable no es la de la inscripción <sup>57</sup>. Será, como mínimo, la de la escritura. Otra solución supondría configurar una comunicación de contenido imposible, comunicar unos datos y una opción que puede no tener incidencia jurídica. Por tanto, criterios de racionalidad del sistema, abogan porque la norma aplicable sea, como mínimo la vigente en la fecha de formalización de la escritura <sup>58</sup>.

Pero al margen de esta cuestión, la obligación de comunicar el sometimiento al régimen de privilegio antes de la inscripción suponía, a nuestro parecer, que el propio legislador tributario reconociera que era el acuerdo de la junta de socios y su formalización en escritura pública el verdadero epicentro de las fusiones o escisiones con independencia de la eficacia registral. Es decir, dentro del procedimiento mercantil el legislador tributario entendía que el momento de efectividad tributaria era la escritura pública y no el de la inscripción.

**e) Necesidad de que en el proyecto de fusión conste la aplicación del régimen de privilegio; régimen actual y el régimen anterior.**

Y la idea de no poder acudir como norma aplicable a la de inscripción, creemos, además, que tiene un refrendo normativo en la actual norma del Impuesto sobre Sociedades. En efecto, la opción por el régimen privilegiado en las fusiones y escisiones debe constar en el proyecto de fusión o esci-

<sup>57</sup> Sobre las comunicaciones tributarias como actos de puesta en conocimiento de datos de transcendencia tributaria y como manifestación por una determinada opción, *vide*, GARCÍA CALVENTE (2001, págs. 686-687).

<sup>58</sup> El argumento de racionalidad del sistema supone que un sistema normativo, elaborado por un legislador razonable, no puede suministrar un resultado interpretativo o aplicativo de las normas que sea en sí mismo ilógico o inicuo (SANTAMARÍA PASTOR, 1988, pág. 399).

sión y en los acuerdos sociales y, por tanto, en la propia escritura pública [art. 96.1(a) TRLIS], considerándose no una obligación formal sino un requisito de aplicabilidad del régimen (Resolución de la DGT de 23 de septiembre de 2004, consulta vinculante 127-04, *Normacef Fiscal* NFC019979). Se reconoce que la fusión y escisión son un *proceso* afectado por una norma tributaria y, como tal, desde el primer momento debe darse a conocer a los interesados que nos encontramos ante un régimen privilegiado <sup>59</sup>. Pero, a su vez, la norma fiscal presupone que la ley que tienen que tomar en consideración para ver si cumplen los requisitos para acogerse al régimen es, como mínimo, la del acuerdo, pues de otra manera, no tendría sentido esta mención en la escritura pública. Al igual que en caso anterior, un argumento de racionalidad del sistema aboga en contra de las tesis de la DGT.

#### **f) La intrascendencia de las consultas tributarias y la vulneración de la seguridad jurídica.**

Otra cuestión importante es, a nuestro juicio, el papel de las consultas tributarias. Con la LGT 230/1963 las consultas sobre la aplicación del régimen de fusiones y escisiones eran vinculantes, debido a que en estos supuestos el legislador era consciente de la necesidad de garantizar la seguridad jurídica mediante el ofrecimiento del mecanismo de la consulta [art. 107.4(f)]. Y con la LGT 58/2003 todas las consultas son vinculantes (art. 89). Pero los efectos vinculantes de estas consultas están condicionados a que no se modifique la legislación. Y, precisamente, lo que aquí se cuestiona es el régimen aplicable por un cambio de norma.

Pero desde el punto de vista de las entidades que se van a fusionar o escindir, las consultas tributarias sobre si les es aplicable el régimen privilegiado sólo tienen sentido plantearse antes de que se inicie el proyecto de fusión porque, precisamente, el régimen tributario es uno de los componentes fundamentales para determinar todos los valores de la fusión o escisión. Es más, como acabamos de ver, el artículo 96.1(a) del TRLIS exige que el acogimiento al régimen se incluya en el proyecto. La cuestión es sencilla, ¿tiene sentido plantear consultas tributarias cuando el régimen aplicable se puede no respetar como consecuencia de la entrada en vigor de una norma antes de la inscripción? <sup>60</sup>. A nuestro parecer, la doctrina de la DGT sobre la inscripción, supone dejar sin contenido material su propia doctrina respecto a un caso concreto, con la consiguiente vulneración de la seguridad jurídica y la confianza legítima. Y en este sentido, no hay que olvidar que precisamente la Ley 14/2000 introdujo en el hoy artículo 96.2 la posibilidad de plantear consultas vinculantes sobre la aplicación y el cumplimiento de los motivos económicos válidos. Este precepto, como señala GARCÍA NOVOA

<sup>59</sup> El actual artículo 96.1 fue redactado por la Ley 14/2000 y su contenido se justificó en que la aplicación del régimen fiscal era de *máxima importancia* por cuanto afectaba a las entidades y, en la mayoría de los casos, a los socios, porque resultaba *imprescindible* dotar de la máxima transparencia a los acuerdos correspondientes y exigir que los mismos se adopten con participación o, al menos, con la aquiescencia tácita de todos los implicados.

<sup>60</sup> Si se entiende que la inclusión en el proyecto de fusión o escisión de la aplicación del régimen de privilegio es obligatorio tanto desde la perspectiva fiscal como de la sustantiva, creemos que una consulta sobre la aplicación del régimen tributario que se planteara con posterioridad a la suscripción del proyecto de fusión o escisión carecería de efectos vinculantes. En efecto, las consultas sólo tienen eficacia si se plantean antes de que transcurra el plazo necesario para el ejercicio de derechos y en este caso el derecho se ejerce, así lo creemos, al suscribir el proyecto (arts. 89.1 y 88.2 de la LGT 58/2003).

(2001b, pág. 52), más allá de las motivaciones de la seguridad jurídica, está introduciendo un mecanismo voluntario de *intervención previa* de la Administración, para evitar riesgos *a posteriori*. Pero esta intervención previa sólo tiene sentido si el marco normativo es el mismo durante todo el procedimiento de fusión o escisión.

**g) Las disposiciones transitorias en las normas que han modificado los regímenes de fusión y escisión.**

Como hemos señalado, no hay en la normativa de fusiones y escisiones una fecha determinada en la que se hayan de cumplir los requisitos necesarios para poder acogerse al régimen privilegiado. Sin embargo, en algunas de las modificaciones en materia de reestructuraciones empresariales sí se aprobaron normas de carácter transitorio, lo que sólo tiene sentido si implícitamente se está reconociendo la existencia de un procedimiento que debería tener el mismo régimen durante su realización.

- (i) Así, la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de Adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, dispuso en su disposición transitoria primera que:

*«Se regirán por lo establecido en la Ley 76/1980, de 26 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Fusiones de Empresas y en su normativa de desarrollo, las **operaciones de fusión y escisión acordadas** con anterioridad a la entrada en vigor de esta ley, cuando reúnan los requisitos necesarios y lo soliciten los interesados antes de transcurridos seis meses desde la entrada en vigor de la presente ley.*

*No obstante, los interesados podrán optar por el régimen establecido en la presente ley, previa comunicación a la Comisión Informadora sobre Fusiones de Empresas.»*

La normativa en materia de fusiones y escisiones mercantil aplicable a partir de 1990 es la actualmente vigente, y su artículo 245 hace mención al carácter constitutivo de la inscripción en el Registro. Por tanto, aun cuando en la fecha de inscripción de la fusión o escisión la norma vigente fuera la Ley 29/1991, el legislador determinó, con arreglo a los principios de seguridad jurídica y confianza legítima, que podían seguir con el anterior sistema siempre que las fusiones y escisiones hubieran sido *acordadas*.

- (ii) Aunque no se trata propiamente de una disposición transitoria, la disposición adicional vigésima octava de la Ley 42/1994, de Acompañamiento para 1995, disponía que:

*«En los supuestos de doble transparencia fiscal a que se refiere el apartado cinco del artículo 52 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las distintas sociedades implicadas podrán fusionarse entre sí o*

*acordar su disolución y liquidación con exención de impuestos y gravámenes siempre y **cuando inicien el procedimiento de fusión o de disolución con liquidación con anterioridad al 31 de diciembre de 1995.**»*

Por su parte, la Resolución de 21 de junio de 1995, de la DGT, sobre la citada disposición adicional vigésima octava, dispone en su apartado segundo.<sup>2</sup>, que será necesario para su aplicación que dichas entidades:

***«hayan adoptado válidamente el acuerdo de fusión o disolución con liquidación entre el 1 de enero y el 30 de diciembre de 1995 y realicen con posterioridad al acuerdo todos los actos o negocios jurídicos necesarios, según la normativa mercantil, hasta la absorción, inscripción de la nueva sociedad o la cancelación registral de la sociedad "en liquidación"».***

El contenido de esta Resolución es, a nuestro parecer, una muestra de técnica jurídica digna de alabar. Se identifica perfectamente que la fusión es un procedimiento que puede prolongarse en el tiempo. Se advierte que el elemento basilar de toda fusión es el acuerdo válidamente adoptado, que es cuando se perfecciona el contrato, pero siempre y cuando concluya con la correspondiente inscripción.

- (iii) La Ley 14/2000 introdujo algunas modificaciones formales para el acogimiento al régimen de beneficio. En concreto, se estableció la necesidad de que la aplicación del régimen constara en el proyecto de fusión o escisión y en los acuerdos sociales y, además, que la comunicación se realizaría una vez inscrita la fusión o escisión. La disposición transitoria octava de la propia Ley 14/2000 determinó que *«para el ejercicio y comunicación de la opción por el régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores, serán aplicables **a aquellas operaciones en las que el correspondiente proyecto, acuerdo o contrato se realice a partir del 1 de enero de 2001**».*

La norma fue introducida en el Senado y justificada por la *coherencia* con la reforma del artículo 110.1 de la Ley 43/1995. A nuestro juicio, sin embargo, es una norma de difícil interpretación, pues una norma transitoria sólo tiene sentido si se engarza en un procedimiento. Se puede entender en el sentido de que nos encontramos ante una norma que trata de evitar, precisamente, la retroactividad. Esta interpretación pasa por mantener que todos los requisitos relativos a la inclusión del acogimiento al régimen de privilegio deben ser los vigentes en la fecha de la inscripción y, mediante esta norma, se evita la retroactividad que en otro caso se produciría con relación a los proyectos y acuerdos tomados con anterioridad a la entrada en vigor de la norma. Otra opción es, precisamente, la contraria. La norma vigente es la existente desde que se inicia el proyecto pero, como excepción, en los acuerdos que se vayan a tomar después de 1 de enero se les aplicará esta norma. Hay que tener en consideración que lo que se aprueba es el proyecto presentado por los administradores, por lo que no parece que fuera exigible, de no ser por este precepto, que

debiera incluirse en el acuerdo la mención expresa al acogimiento al régimen si no estaba previamente recogido en el proyecto. A nuestro parecer, esta segunda interpretación es más acorde con la finalidad de *coherencia* que justificó su inclusión, pues nada se dice sobre retroactividad en los motivos que alumbraron su establecimiento <sup>61</sup>.

- (iv) La disposición transitoria sexta de la Ley 24/2001, de Acompañamiento para 2002, de 27 de diciembre, dispone que «*La valoración resultante de la imputación a los bienes amortizables del inmovilizado que corresponda la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y su valor teórico, según redacción establecida por esta Ley al apartado 3 del artículo 103 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, tendrá efectos fiscales para aquellas operaciones que se hayan inscrito a partir de 1 de enero de 2002*». Con independencia de que la citada disposición tuviera algunos defectos técnicos que obligaron a que fuera redactada de nuevo por la Ley 46/2002, 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, lo cierto es que se aplica para las operaciones inscritas. Y, precisamente, esta mención sólo parece tener sentido si, *a sensu contrario*, la normativa que se le aplicara en otro caso fuera la vigente en la fecha de la escritura pública, la del acuerdo u otra anterior. Es decir, ha sido necesario determinar la fecha de inscripción porque, en otro caso, la norma aplicable hubiera sido otra.

Podemos concluir, por tanto, que el régimen de las disposiciones transitorias hasta ahora aparecidas no provee argumentos favorables para que se aplique el régimen vigente en la fecha de inscripción.

#### 4. RETROACTIVIDAD DE LA NORMA Y LOS PRINCIPIOS DE SEGURIDAD JURÍDICA Y CONFIANZA LEGÍTIMA

Hasta ahora hemos analizado el régimen aplicable, bien desde la perspectiva del Derecho mercantil y su concepto de procedimiento, bien poniendo de manifiesto diversos argumentos tributarios que contrarían, a nuestro parecer, la aplicación de la norma vigente en la fecha de la inscripción de la reestructuración. Es necesario hacer una aproximación desde dos de los principios básicos del Derecho: el de seguridad jurídica y, como consecuencia, el de confianza legítima.

<sup>61</sup> Todavía cabe una tercera aproximación que tendría que ver con los ejercicios económicos que no coinciden con el año natural. Si se entiende que esta modificación entra en vigor para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2001, es posible que un procedimiento de fusión y escisión se inicie y concluya con la normativa anterior si la inscripción en 2001 se produce con anterioridad a la finalización del ejercicio partido de la entidad. Mediante esta disposición la obligación de mencionar la aplicación del régimen en el proyecto y acuerdo entraría en vigor con anterioridad al resto de normas, de tal manera que, en nuestro ejemplo, si el acuerdo se tomara en enero de 2001 debería incluirse en el mismo el acogimiento al régimen.

La protección de la confianza legítima sólo puede apreciarse a la luz de la situación concreta y de la actitud de los interesados, quienes podrán invocar el principio siempre que una Institución haya hecho concebir esperanzas fundadas en el mantenimiento de una determinada situación <sup>62</sup>. En concreto, en el ámbito del Derecho comunitario se afirma que debe compatibilizarse un suficiente grado de flexibilidad y dinamismo para adaptarse a los cambios con una mínima estabilidad que permita a los operadores tomar, con algo de certeza, sus decisiones <sup>63</sup>. Y, como consecuencia, el principio de confianza legítima ha tenido su principal ámbito de aplicación en la sucesión de normas en el tiempo.

Antes de centrarnos en el análisis de la retroactividad es necesario fijar si, en el objeto de este trabajo, nos encontramos o no ante una situación de retroactividad, ya sea auténtica o impropia. La retroactividad auténtica es aquella en la que la nueva norma se aplica a situaciones ya concluidas, y en la que, salvo exigencias cualificadas del bien común, estaría prohibida. Por el contrario, la impropia es aquella en la que una disposición pretende incidir sobre situaciones o relaciones jurídicas actuales aún no concluidas, cuya licitud o ilicitud resultaría de una ponderación de los bienes caso por caso. El problema que aquí estudiamos tiene una dificultad adicional en tanto nos encontramos vacío normativo. Como ya hemos señalado, a nuestro parecer, no existe ningún precepto que determine cuál es la norma temporal que hay que aplicar con relación al cumplimiento de las condiciones de acogimiento al régimen privilegiado (en concreto, los artículos 83 y el 94 del TRLIS, que determinan qué operaciones se pueden acoger al régimen fiscal, y el artículo 96, que regula la existencia de motivos económicos válidos y la opción por el régimen). Y esa laguna ha sido resuelta por la DGT aplicando la norma vigente en la fecha de inscripción. En términos jurídicos entendemos que no cabe hablar de retroactividad de la norma, pues es esta una cuestión obviada legalmente, sino de una *interpretación que da lugar a una aplicación retroactiva de la ley*.

A nuestro parecer, esta interpretación de la DGT, donde un procedimiento de fusión o escisión iniciado con una norma que permitía acogerse al citado régimen cambia antes de la inscripción, da lugar, como mínimo, a una retroactividad impropia, pues se aplica una nueva norma a situaciones actuales no concluidas que, de hecho, empezaron a fraguarse con otra. Pero es que, incluso, es necesario estudiar si se produce o no una retroactividad auténtica en aquellos casos donde se aplica una norma vigente en la inscripción a acuerdos sociales ya tomados con otra norma. Como hemos mencionado, la reestructuración empresarial es un procedimiento que se inicia con la suscripción del proyecto y termina con la inscripción. Pero el momento de perfección del contrato, el instante que impide a las entidades dar marcha atrás en la decisión adoptada y de plena validez entre las partes es el del acuerdo de fusión o escisión y su posterior formalización en escritura pública. Por tanto, si la norma vigente en la fecha de adopción del acuerdo cambia, se estarían anudando efectos a situaciones *ya concluidas materialmente*, y que sólo depende de un control formal de legalidad y publicidad para su plena eficacia frente a terceros. A nuestro parecer, nos encontraríamos ante una interpretación que deriva en una aplicación retroactiva plena.

<sup>62</sup> Señala GARCÍA NOVOA (2000, pág. 176) que es necesario ver si la confianza en la inalterabilidad de la norma tributaria del ciudadano que ha condicionado su conducta económica ajustándola a la legislación vigente es digna de protección, atendiendo a si las circunstancias del caso concreto han permitido una correcta formación de dicha confianza.

<sup>63</sup> Vide, sobre la aplicación de este principio en el Derecho financiero, ANÍBARRO PÉREZ (2003, págs. 396 y ss.).

Si la retroactividad es auténtica, como hemos señalado, está generalmente proscrita, y sólo en aquellos casos donde existan exigencias cualificadas del bien común es posible dicha retroactividad (STC 126/1987) <sup>64</sup>. Si se entiende que nos encontramos ante una retroactividad impropia, el Tribunal Constitucional determina que deben darse dos requisitos para que la norma no vulnere la seguridad jurídica y la confianza legítima. En primer lugar, que los cambios normativos sean razonablemente previsibles y, en segundo, la existencia de algún motivo o circunstancia de interés general que justificara el sacrificio del mencionado principio <sup>65</sup>. Pues bien, como hemos señalado reiteradamente en este trabajo, las reestructuraciones empresariales son un procedimiento largo y complejo y las consecuencias económicas en el caso de no ser aplicable el régimen fiscal son, en muchos casos, inasumibles. Precisamente, el régimen fiscal de privilegio tiene como finalidad la neutralidad, evitar que motivos fiscales impidan llevar a cabo reestructuraciones con fundamentos económicos, de tal manera que a la hora de diseñar la fusión o escisión el coste fiscal será un elemento de carácter decisivo <sup>66</sup>. Esto supone que los cambios normativos efectuados a finales de diciembre en las Leyes de Acompañamiento y que entran en vigor el día 1 de enero ni son razonablemente previsibles, pues en dicho caso lo lógico es no iniciar el procedimiento de reestructuración si no se sabe que se va a terminar antes de fin de año, y sobre todo, no parece que haya razón alguna que justifique vulnerar la seguridad jurídica <sup>67</sup>. No hay que olvidar que, de hecho, la STC 234/2001, con relación a una norma que dejaba sin efecto exenciones ya reconocidas y otorgadas, y donde los sujetos habrían partido de la exención como un elemento para determinar los *precios de comercialización de sus productos* en una razonable previsión de su actividad empresarial, se menoscaba el principio de confianza legítima en cuanto contribuyentes al haberse vulnerado la razonable y fundada expectativa de éstos en el Ordenamiento Jurídico aplicable. Y este argumento es predicable, incluso con mayor empeño, para las operaciones de reestructuración, debido al peso definitivo que las consideraciones fiscales tienen en la toma de decisiones de estas operaciones. Es más, como hemos señalado, el factor fiscal determinará cuál ha sido el valor de canje, el patrimonio de las nuevas entidades, el valor de las nuevas acciones y participaciones, etc., y la exclusión del régimen implicaría, como hemos visto, la nulidad de todo el procedimiento mercantil de fusión o escisión al estar sobrevalorados todos los valores patrimoniales de la operación de reorganización <sup>68</sup>.

<sup>64</sup> Señala ANÍBARRO PÉREZ (1993, pág. 402) que para que surja la responsabilidad de la comunidad, como se desprende de la Sentencia de 8 de junio de 1978 (As. 97/76), debe tratarse de una norma que, en defecto de interés público perentorio en sentido contrario, introduzca modificaciones con efecto inmediato y sin advertencia, y en ausencia de medidas transitorias adecuadas.

<sup>65</sup> SSTC 150/1990, 197/1992, 205/1992, 173/1996, 182/1997, 273/2000 y 234/2001. No obstante, es preciso señalar que se ha criticado la indeterminación de los términos y las fórmulas abiertas empleadas por el Tribunal Constitucional (FERNÁNDEZ LÓPEZ, 2000, pág. 2.126).

<sup>66</sup> La STC 182/1997 advierte sobre la necesidad de proteger la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles y que *calculan su comportamiento económico según el coste previsible de la carga fiscal que han de soportar*. En el mismo sentido, la STC 173/1996 ha determinado que para planificar cualquier actividad no cabe desconocer que *el tributo es siempre un componente más del coste de la misma*.

<sup>67</sup> GARCÍA NOVOA (2000, pág. 113) señala que la idea de *previsibilidad* es un elemento fundamental del sistema tributario, pues sólo la seguridad de un Ordenamiento de consecuencias previsibles garantiza el contraste constitucional de las normas tributarias y la interdicción de la arbitrariedad de los aplicadores del derecho. Lo fundamental en el análisis constitucional de las normas tributarias de nuestro tiempo es la certeza en una univocidad de resultados.

<sup>68</sup> Por otro lado, hay que recordar que, para que el denominado efecto anuncio sea aplicable, es necesario que la reforma legislativa tenga expresamente menciones retroactivas (GARCÍA NOVOA, 2000, pág. 181). Y en la modificación producida por la Ley 14/2000 sobre escisiones subjetivas y el motivo económico válido nada se establece al respecto.

Pues bien, a la vista de las anteriores conclusiones la interpretación de la DGT contraviene, a nuestro parecer, el principio de confianza legítima<sup>69</sup>. Y no hay que olvidar que el artículo 3.1 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas, en su redacción dada por la Ley 4/1999, dispone que las Administraciones Públicas *«deberán respetar en su actuación los principios de buena fe y confianza legítima»*. Una actuación conforme al principio de confianza legítima, que es lo que exige la Ley de Régimen Jurídico, debe llevar a entender aplicable, como mínimo, la norma vigente en el momento de la adopción del acuerdo, que es el punto de no retorno.

Hemos hasta ahora entendido que existía un vacío normativo y que era la interpretación de la Administración la que daba lugar a una retroactividad de la confianza legítima y de la seguridad jurídica. Sin embargo, cabe preguntarse qué sucede si, en contra de lo aquí mantenido, no se trata de una cuestión de interpretación y legalmente la norma aplicable es la de la inscripción<sup>70</sup>. En dicho caso, la nueva norma seguiría siendo retroactiva, pero con dos agravantes adicionales que abogarían por su posible inconstitucionalidad. En primer lugar, porque, como hemos señalado, la retroactividad está permitida cuando existan razones que la justifiquen. Sin embargo, dichas razones no están plasmadas en ningún sitio<sup>71</sup>. En segundo lugar, si, como hemos señalado, nos encontramos ante una retroactividad auténtica y plena en aquellos casos en que a los acuerdos de fusión o escisión adoptados bajo una norma se les aplica la vigente en el momento de la inscripción, la normativa debe expresamente determinar que tiene efectos retroactivos (art. 10.2 de la LGT 58/2003 y art. 20.1 de la LGT 230/1963 por remisión al Código Civil). Pues bien, dicha mención no existe en ninguna modificación sobre los cambios en los requisitos para poder acogerse al régimen privilegiado de reestructuraciones empresariales<sup>72</sup>.

<sup>69</sup> Desde un punto de vista jurídico, el principio de seguridad jurídica con relación al devengo supone, como en su día señaló SAINZ DE BUJANDA (1963, pág. 181), saber a qué atenerse, lo que no es, en definitiva, sino «estar asegurado: 1.º Respecto a la normativa aplicable a su contenido y efectos; y 2.º Respecto a la circunstancia de que los órganos estatales actuarán de conformidad con aquella y velarán por su cumplimiento».

<sup>70</sup> De hecho, entendemos que la DGT parte en sus resoluciones de la no existencia de un vacío normativo, al ser aplicable la entrada en vigor diseñada para el IS –entrada en vigor para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero–. Por tanto, la fusión o escisión tienen plena eficacia con la inscripción y la norma aplicable es la vigente conforme a la entrada en vigor de las reformas del IS.

<sup>71</sup> En la STC 234/2001 se señala que la norma retroactiva que en dicho caso se enjuiciaba carecía de una justificación objetiva y plausible pues *«así lo ponen de manifiesto, de un lado, la ausencia de consideración de ningún tipo sobre la disposición enjuiciada en el debate parlamentario seguido para la elaboración y aprobación de la Ley 45/1985, y, por otra parte, la falta de invocación de razones justificativas de dicho alcance retroactivo en el Preámbulo de dicha Ley»*. Así, con relación a la modificación de la Ley 14/2000, no existe ninguna justificación al respecto. En concreto, en la Exposición de Motivos de la Ley 14/2000 se señala que entre las modificaciones tributarias propuestas las hay *«por razones de tipo técnico, derivadas de la experiencia de aplicación de las normas tributarias por la Administración y los contribuyentes, así como del impacto que la jurisprudencia y la doctrina van generando en la normativa tributaria. En particular, cabe destacar los nuevos supuestos de exención por indemnizaciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la modificación de algunos aspectos del Régimen de Fusiones en el Impuesto sobre Sociedades y la equiparación de los tipos de gravamen en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes con los tipos de retención existentes para residentes»*. Parece que los motivos de la modificación de las escisiones subjetivas deben ser los derivados de la *experiencia* de aplicación de las normas pues, como ha señalado (GARCÍA NOVOA, 2001a, págs. 1.814-1.815), la razón última es evitar una situación que a juicio de la Administración suponía un fraude al ser un supuesto análogo a la separación de socios o a la liquidación.

<sup>72</sup> Por el contrario, la Ley 55/1999, que modificó una cuestión referente al régimen de fusiones y escisiones del artículo 98 (régimen de las rentas derivadas de la fusión o escisión), sí estableció una aplicación retroactiva del régimen, al ser aplicable la citada modificación no para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2000, sino que se aplicaba *«a partir de 1 de octubre de 1999»*.

## 5. LA NECESIDAD DE REALIZAR UNA INTERPRETACIÓN CONFORME A CRITERIOS LÓGICOS Y CONSTITUCIONALES (CONCLUSIONES)

El objetivo de este trabajo se ha centrado en una cuestión que, en primera instancia, podría pensarse que es excesivamente singular: el cambio normativo producido sobre las condiciones necesarias para acogerse al régimen de privilegio durante la tramitación de un proceso de fusión o escisión. Pero, más allá de su aparente especificidad, ha sido un laboratorio de pruebas para examinar desde los principios constitucionales tributarios y generales el funcionamiento, la aplicación de las normas en el tiempo.

Como idea de partida es necesario reseñar que, a nuestro juicio, no existe precepto alguno que determine cuál es la norma temporal aplicable a los efectos de cumplir con los requisitos necesarios para poder acogerse al régimen privilegiado de reorganizaciones empresariales (los arts. 83 y el 94, que determinan qué operaciones se pueden acoger al régimen fiscal, y el artículo 96, que regula la existencia de motivos económicos válidos y la opción por el régimen). Las modificaciones en el Impuesto sobre Sociedades, que es donde están reguladas estas condiciones, se aplican para los *ejercicios* iniciados a partir de 1 de enero, como consecuencia de la necesidad de que la norma sea la misma durante todo el período impositivo de este tributo. Pero los ejercicios económicos de las empresas nada tienen que ver con la norma aplicable en los procesos de reestructuración, pues el régimen de privilegio afecta a impuestos como el IVA, IOS o IIVTNU, tributos de devengo instantáneo donde la referencia ejercicios empresariales queda extramuros de sus configuraciones. Por tanto, en la ley no se establece si la norma vigente debe ser la de fecha de suscripción del proyecto, la de la adopción del acuerdo, la de escritura pública o la de inscripción, por lo que la normativa adolece de un defecto grave, en tanto las leyes han de constituir un «*mandato cierto, publicado y preciso*» (STC 65/1987). En concreto, la certeza exige, siguiendo a GARCÍA NOVOA [2000, pág. 117], que las leyes tributarias se elaboren de tal manera que de su contenido se desprenda la garantía de que el ciudadano pueda conocer las consecuencias fiscales de sus actos. Y, más en concreto, este autor advierte (pág. 77) que las pretensiones de certeza no deben abarcar sólo el conocimiento de la norma, sino también su vigencia material desde un punto de vista *temporal* <sup>73</sup>.

Y esta laguna, que debería ser corregida por el legislador, debe integrarse por el aplicador de la norma <sup>74</sup>. En este caso, la DGT mantiene, excepción hecha de la Resolución de la DGT de 22 de agosto de 2003 (consulta núm. 1127-03, *Normacef Fiscal*, NFC018461), que la norma aplicable es la vigente en la fecha de la inscripción porque hasta dicho momento mercantilmente no ha tenido eficacia la fusión o escisión (art. 245 de la LSA).

<sup>73</sup> En opinión de CALERO GALLEGO (citado por SÁNCHEZ PINO, 2001, pág. 171), la imprecisa regulación de la eficacia temporal de las normas tributarias constituye uno de los defectos técnicos más perniciosos del legislador.

<sup>74</sup> Señala ALONSO GONZÁLEZ (1997, pág. 61) que saber qué hecho o circunstancia determina el devengo del tributo y cuándo tiene lugar éste es una expresión de igualdad formal que beneficia a todos los ciudadanos y que, por afectar al deber de todos, se relaciona con el deber de generalidad. Así, concluye, el cómo y cuánto debe contribuir atañe a la esfera de lo material y debe solucionarse en una secuencia anterior.

Frente a dicho argumento, apegado a un solo precepto normativo, a lo largo de los epígrafes anteriores hemos contrapuesto otros que, a nuestro juicio, son de mayor calado con arreglo a criterios de interpretación:

- (i) Una interpretación sistemática con el Derecho mercantil, que se atenga a la verdadera naturaleza de la fusión o escisión como procedimiento complejo; exigiría que la norma tributaria fuera conocida desde que se suscribe el proyecto de reorganización, pero, como mínimo, la norma tendría que ser la vigente en el momento de aprobarse el acuerdo de fusión o escisión, instante en el que se perfeccionaría la reestructuración empresarial. Otra solución, como hemos señalado, llevaría a que las bases de valoración fueran erróneas, pues ni el valor patrimonial de las sociedades ni el valor de las acciones o participaciones serían correctos, lo que supondría la nulidad del proceso de reestructuración. Además, se habría vulnerado la confianza legítima de las entidades y los socios en la aplicación de una norma tributaria, ley que además habrá tenido en general un peso decisivo tanto en el diseño de la operación como en la toma de decisión.
- (ii) Partiendo de la base de que las reformas en el Impuesto sobre Sociedades entran en vigor, generalmente, para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero, una interpretación con arreglo a criterios de igualdad no parece aceptar que dos entidades que realizan dos procesos de reestructuración que se inician y concluyen el mismo día en un caso se cumplan los requisitos de aplicabilidad del régimen y no en el otro, por el mero hecho de que los ejercicios económicos no coincidan. Y, sobre todo, hay que pensar que en el régimen especial no sólo se produce un beneficio en el IS o en el IRPF, sino que otros tributos de devengo instantáneo, y que nada tienen que ver con el concepto de ejercicio económico, verán que su régimen aplicable difiere en función del período impositivo de la entidad en el Impuesto sobre Sociedades.
- (iii) La aplicación de los requisitos vigentes en el momento de la inscripción produce una incongruencia con el Impuesto sobre Operaciones Societarias cuando, entrando en vigor la nueva norma el 1 de enero, la escritura pública de la fusión o escisión se lleva a cabo con anterioridad a 31 de diciembre y la inscripción se produce en enero del año siguiente. Bajo dichas circunstancias, que fue lo que de hecho ocurrió en más de un caso con la modificación de la Ley 14/2000 sobre escisiones subjetivas, resulta que la reestructuración puede estar exenta en el Impuesto sobre Operaciones Societarias pero no en el IS o IRPF. Por tanto, la solución adoptada por la DGT, y más en concreto, por la Subdirección General de Impuestos sobre las Personas Jurídicas, atenta contra la coherencia del sistema, pues el régimen de privilegio es un régimen de neutralidad para el total de la operación y no para tributos en concreto.

Y esto que hemos señalado con relación al Impuesto sobre Operaciones Societarias es también predicable para el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana cuando la Ordenanza municipal, como ocurre por ejemplo en el Ayuntamiento de Madrid, disponga que la transmisión se entenderá realizada en la fecha del otorgamiento del documento público.

- (iv) El hecho de vincular la norma aplicable a la inscripción en el Registro supone dejar en manos de terceros la aplicación de un régimen u otro, de tal manera que cuestiones tales como la celeridad del notario, la diligencia del registrador, el hecho de que no hubiera defectos subsanables, las comunicaciones de otros Registros cuando fuera necesario, etc. Esto implica que los dictados de la seguridad jurídica no sean respetados. Por otro lado, creemos que se vulneraría el principio de igualdad cuando dos escisiones subjetivas hubieran, en los mismos días, suscrito el proyecto, aprobado los acuerdos y presentado a registrar antes de 31 de diciembre de 2000, pero que la inscripción para una de las reestructuraciones fuera en diciembre de 2000 mientras la otra fuera en enero de 2001.
- (v) El régimen de comunicación vigente hasta 1 de enero de 2001 disponía que la opción por el régimen de privilegio debía realizarse con carácter previo a la inscripción. A nuestro parecer, la racionalidad del sistema implicaba que la norma aplicable en el tiempo fuera, por tanto, anterior a la vigente en la fecha de la inscripción, pues carece de sentido comunicar una opción por un régimen cuando no se sabe si se cumplen las condiciones para acogerse al mismo.
- (vi) De la misma manera, con la actual regulación, es necesario que la opción por el régimen privilegiado en las fusiones y escisiones conste en el proyecto de fusión o escisión y en los acuerdos sociales y, por tanto, en la propia escritura pública [art. 96.1(a) TRLIS], considerándose no una obligación formal sino un requisito para la aplicabilidad del régimen. A nuestro parecer, esta norma presupone que la ley a tomar en consideración para ver si cumplen los requisitos para acogerse al régimen es, como mínimo, la del acuerdo, pues de otra manera no tendría sentido esta mención. Al igual que en el caso anterior, un argumento de racionalidad del sistema aboga en contra de adoptar la fecha de la inscripción.
- (vii) Por último, a nuestro parecer, la interpretación que hace la DGT con relación a la norma aplicable en las reestructuraciones empresariales da lugar a una aplicación retroactiva de la norma que no está permitida por los principios superiores del sistema. En efecto, si la norma cambia una vez adoptado el acuerdo de fusión o escisión la retroactividad será, a nuestro parecer, auténtica, pues a una situación ya concluida se le aparea una norma que se aprueba con posterioridad. Y para que sea tolerable un resultado retroactivo es necesario, como ha puesto de manifiesto nuestro Tribunal Constitucional, que existan exigencias cualificadas del bien común, lo que no se han dado en las modificaciones hasta ahora producidas. Es más, no hay que olvidar que el artículo 3.1 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas, en su redacción dada por la Ley 4/1999, dispone que las Administraciones Públicas «*deberán respetar en su actuación los principios de buena fe y confianza legítima*». Una actuación conforme al principio de confianza legítima, que es lo que exige la Ley de Régimen Jurídico, debe llevar a entender aplicable, como mínimo, la norma vigente en el momento de la adopción del acuerdo, que es el punto de no retorno.

A la vista de los anteriores argumentos, entendemos que la interpretación de la DGT de determinar que las condiciones de aplicabilidad del régimen privilegiado de fusiones y escisiones, la vigente en la inscripción registral, es contraria a Derecho. Criterios de lógica, de respeto a la esencia del procedimiento mercantil y a la finalidad del régimen privilegiado tributario, criterios de coherencia, de igualdad, de respeto de la seguridad jurídica y de la confianza legítima abogan porque, como mínimo, la fecha que se tome en consideración sea la de adopción del acuerdo, que es el punto donde la situación es de no retorno y el momento cuando, en teoría, los administradores pueden informar de los graves inconvenientes que han aparecido y la junta general no aprobar el proyecto <sup>75</sup>. Creemos, incluso, que la interpretación de la DGT haría que la Ley 14/2000, en aquella parte referente a la entrada en vigor de la misma, pudiera ser inconstitucional por vulnerar el principio de seguridad jurídica <sup>76</sup>. Sin embargo, como ha señalado el Tribunal Constitucional, es necesario apurar todas las posibilidades de interpretar las normas de conformidad con la Constitución, y declarar tan sólo la derogación de aquellas cuya incompatibilidad con ella resulte indudable por ser imposible llevar a cabo dicha interpretación (*vide*, por todas, STC 176/1999) <sup>77</sup>.

Es más, a nuestro parecer, un cumplimiento real del principio de seguridad jurídica, basado en la necesidad de conocer la norma desde el principio del proceso de reestructuración, aboga porque el régimen aplicable sea el fijado en el momento en el que se suscribe el proyecto de fusión o escisión, condicionado, naturalmente, a que el procedimiento termine en la inscripción en el Registro en los plazos legalmente estipulados <sup>78</sup>. Fijar la norma en el momento de la adopción del acuerdo, si bien sería respetuosa con los criterios jurídicos, tiene, a nuestro parecer, dos inconvenientes. En primer lugar, los costes económicos que implican para las entidades tener que reiniciar un nuevo proceso o, en su caso, los perjuicios económicos que se le hubieran causado si con la nueva ley no

<sup>75</sup> A esto hay que añadir que en caso de oscuridad en la norma la interpretación favorable al contribuyente se presenta como una exigencia de los principios constitucionales. Así, GOROSPE OVIEDO y HERERRA MOLINA (2001, págs. 141 y ss.) advierten que en esta interpretación se fundamenta tanto el principio de proporcionalidad (la limitación de los derechos fundamentales debe hacerse del modo que sea menos gravosos), como el de legalidad (no se puede imponer el cumplimiento de obligaciones que no tengan apoyo claro en la ley) y de buena fe (las Administraciones deberán adoptar un comportamiento leal en todo el procedimiento).

<sup>76</sup> La STC 150/1990 señala que si «*las omisiones de un texto normativo produjeran confusión o dudas que generan en sus destinatarios una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos, podría concluirse que la norma en cuestión infringe el principio de seguridad jurídica*».

<sup>77</sup> Señala LARENZ (1994, pág. 338) que si «una interpretación, que no contraría los principios de la Constitución, es posible según los demás criterios de interpretación, ha de preferirse a cualquier otra en que la disposición hubiera de ser anti-constitucional. De ello se sigue, sin embargo, que, entre varias interpretaciones posibles según los demás criterios, siempre obtiene preferencia aquella que mejor concuerda con los principios de la Constitución. La «conformidad con la Constitución» es, por tanto, un criterio de interpretación». Se trata de la denominada «interpretación conforme a la Constitución», expresión con la que «se hace referencia –denota JIMÉNEZ CAMPO (1994, págs. 3.681-3.682)– al principio o máxima de hermenéutica según el cual de entre los varios entendimientos posibles de una regla de Derecho el intérprete ha de optar por aquel que mejor se acomode a los dictados constitucionales». No es, por tanto, un criterio de interpretación, sino *sobre* la interpretación que actúa como una *directiva de preferencia*.

<sup>78</sup> SÁNCHEZ PINO (2001, pág. 175) señala que si estamos de acuerdo con la necesidad de que los contribuyentes conozcan de forma previsible las consecuencias fiscales de los hechos u operaciones por él realizadas, lo primero que es exigible es que la norma se establezca con anterioridad a la realización del presupuesto de hecho cuyas consecuencias pretende regular.

fuera ya interesante la fusión o escisión. Y, en segundo lugar, los administradores de las entidades deberían conocer que durante el período de tiempo que va desde la suscripción del proyecto hasta que se toma el acuerdo se ha producido una modificación fiscal que les afecta, lo que en la realidad no sucederá en muchos casos, sobre todo en entidades medianas o pequeñas. Es más, en dicha tesitura, los administradores incurrirían en una responsabilidad innegable por incumplimiento de la ley, ya que el artículo 238.2 de la LSA dispone que «*Los administradores de las sociedades que se fusionan están obligados a informar a la junta general de su sociedad sobre cualquier modificación importante del activo o del pasivo acaecida en cualquiera de ellas entre la fecha de redacción del proyecto de fusión y de la reunión de a junta general*».

En cualquier caso, no podemos olvidar que nos encontramos ante un vacío normativo y que el culpable último del problema que hemos planteado es el legislador, que de manera pronta debería solventar esta cuestión. Ahora bien, ni este defecto legislativo ni otros que tiene el régimen de fusiones y escisiones puede ser integrado, como hace la DGT, santificando la inscripción registral <sup>79</sup>.

## BIBLIOGRAFÍA

- ALONSO ESPINOSA, F. J., [2002], «El proyecto de escisión de sociedades anónimas», en AA.VV., *Derecho de Sociedades. Libro homenaje al profesor Fernando Sánchez Calero*, McGraw-Hill, Madrid.
- ALONSO GONZÁLEZ, L. M., [1997], *Devengo del tributo y período impositivo*, Marcial Pons, Madrid.
- ANDREU MARTI, M. M., [2002], *Nulidad de la Fusión de Sociedades*, Aranzadi, Pamplona.

<sup>79</sup> El objeto de este trabajo se ha centrado en los efectos de la inscripción registral sobre la norma aplicable con relación a los requisitos para acogerse al régimen específico. Pero la vinculación de efectos a la inscripción sobrepasa esta cuestión, afectando a otras varias materias del régimen de privilegio de la reestructuración. Por ejemplo, al deber de declarar, pues se mantiene que incluso en aquellos casos donde las entidades hayan establecido una retroacción contable y la entidad no obtenga rentas, se entiende que el período impositivo termina con la inscripción de la escisión o fusión y tiene que declarar sin que existan rentas (Resolución de la DGT de 21 de julio de 1998, consulta núm. 1361-98, *Normacef Fiscal* NFC008351). O lo que sucede con el régimen de las rentas derivadas de la transmisión del patrimonio en el caso de que se renuncie al diferimiento (art. 84.2 del TRLIS); En este caso, las rentas puestas de manifiesto en la transmisión del patrimonio se integrarán en la base imponible correspondiente al período impositivo que concluye con la extinción de las mismas (Resolución de 24 de marzo de 1997, consulta núm. 0542-97). Es decir, será en la fecha de inscripción en el momento en que se entenderá producida la renta y no con la de efectos contables. O también en cuanto a la determinación del fondo de comercio deducible, que se realizará en función del valor teórico de la sociedad absorbida en el momento de inscripción de la operación de fusión en el Registro Mercantil correspondiente (Resolución de la DGT de 26 de diciembre de 2003, consulta núm. V0151-03, *Normacef Fiscal*, NFC019264). A nuestro juicio, sin embargo, el anudar todos estos efectos a la inscripción registral es, en muchos de los casos, equivocado, sobre todo porque el momento basilar de las fusiones y escisiones es el acuerdo de reestructuración, que es donde realmente las sociedades han perfeccionado su contrato. Pero estas cuestiones exceden del contenido de este trabajo.

- ANÍBARRO PÉREZ, S., [2003], «El principio de protección de la confianza legítima como límite al poder legislativo en materia tributaria», *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 119.
- CERDÁ ALBERO, F., [1993], *Escisión de la sociedad anónima*, Tirant lo blanch, Valencia.
- CORTÉS, L. J., y PÉREZ TROYA, A., [2002], «El derecho de oposición de los acreedores a la fusión de sociedades (art. 243 LSA)», en AA.VV., *Derecho de Sociedades. Libro homenaje al profesor Fernando Sánchez Calero*, McGraw-Hill, Madrid.
- FERNÁNDEZ DEL POZO, L., [2001], «La denominada "retroactividad contable" de la fusión. Un examen societario de un falso problema», *Revista de Derecho Mercantil*, núm. 239.
- FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I. [2000], «La retroactividad de las normas tributarias en la reciente jurisprudencia», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, tomo II.
- GARCÍA CALVENTE, Y., [2001], «Las comunicaciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 112.
- GARCÍA NOVOA, C., [2000], *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid.
- [2001a], «Comentario al nuevo párrafo del artículo 97 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades: el régimen de las escisiones societarias», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, tomo I.
- [2001b] «La modificación de la cláusula antiabuso del artículo 110 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 54.
- GOROSPE OVIEDO, J. I., y HERERRA MOLINA, P. M., [2001], «La interpretación favorable al contribuyente ante la oscuridad normativa», *Crónica Tributaria*, núm. 100.
- GUASCH MARTORELL, R., [1993], *La escisión de sociedades en el Derecho español: la tutela de los intereses de socios y acreedores*, Civitas, Madrid.
- JIMÉNEZ CAMPO [1994], voz «Interpretación conforme a la Constitución», *Enciclopedia Jurídica Básica*, Civitas, Madrid.
- LARGO GIL, R., [2000], *La fusión de sociedades mercantiles (fase preliminar, proyecto de fusión e informes)*, 2.ª edición, Civitas, Madrid.
- [2002], «La modificación del proyecto de fusión por los socios», en AA.VV., *Derecho de Sociedades. Libro homenaje al profesor Fernando Sánchez Calero*, McGraw-Hill, Madrid.
- LARENZ, K., [1966], *Metodología de la Ciencia del Derecho*, Traducción de Rodríguez Molinero, 1994, Ariel, Barcelona.
- LÓPEZ MELENDO, J., [2002], *La operación societaria de escisión y su régimen fiscal*, Comares, Granada.
- LÓPEZ-SANTACRUZ, J. A., [2004], *Fusiones*, Francis Lefebvre, Madrid.
- LOZANO SERRANO, C., [1998], *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Tecnos, Madrid.
- MENÉNDEZ GARCÍA, G., [2003], *Fiscalidad de la escisión de sociedades anónimas*, Tesis doctoral, UNED, inédita (cedida por cortesía del autor).

- NAVARRO EGEA, M., [1997], *Fiscalidad de la reestructuración empresarial. (La fusión y la escisión)*, Marcial Pons, Madrid.
- OLEO BANET, F., [1995], *La escisión de la Sociedad Anónima*, Civitas, Madrid.
- PALAO TABOADA, C., [2002], «Los «motivos económicos válidos», en el régimen de las reorganizaciones empresariales», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 235, Madrid.
- PÉREZ TROYA, A., [1998], *La determinación del tipo de canje en la fusión de sociedades*, Marcial Pons, Madrid.
- PIÑA GARRIDO, M. D., [1997], *El Devengo y el período impositivo en el sistema tributario español*, Colex-UAM, Madrid.
- SÁNCHEZ OLIVAN, J., [2004], *Fusión y escisión de sociedades*, Ed. Estudios Financieros, Madrid.
- SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., [2004], *Forma y materia en Derecho financiero y tributario (Incumplimiento de obligaciones formales y pérdida de derechos sustanciales)*, Ed. Estudios Financieros, Madrid.
- SÁNCHEZ PINO, A. J., [2001], «Exigencias de la seguridad jurídica en materia tributaria», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 109-110.
- SAINZ DE BUJANDA, F., [1963], *Hacienda y Derecho*, Tomo III, Instituto de Estudios Políticos.
- SANTAMARÍA PASTOR, J. A., [1988], *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, Ceura, Madrid.
- SEQUEIRA MARTÍN, A., [1993] «Fusión», en AA.VV., *Transformación, Fusión y Escisión*, Tomo VII de *Comentarios a la Ley de Sociedades Anónimas*, dirigido por SÁNCHEZ CALERO, Edersa, Madrid.

|              |                                                                                            |                 |
|--------------|--------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|
| TRIBUTACIÓN  | LA LEY DE PRESUPUESTOS GENERALES<br>DEL ESTADO PARA 2005 Y EL IMPUESTO<br>SOBRE SOCIEDADES | Núm.<br>14/2005 |
| CONTABILIDAD |                                                                                            |                 |



**EDUARDO SANZ GADEA**

*Licenciado en Derecho y Ciencias Económicas*

**Extracto:**

**A**l hilo de la mención que el artículo 61 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2005 efectúa a las normas internacionales de contabilidad, se realizan algunos comentarios sobre la situación de la reforma contable y sus posibles implicaciones fiscales.

---

## Sumario:

---

1. Artículos afectados por la Ley de Presupuestos Generales del Estado.
2. Entidades obligadas a llevar sus cuentas individuales de acuerdo con las normas internacionales de contabilidad.
  - 2.1. Sujetos pasivos afectados por la norma.
  - 2.2. Naturaleza del mandato.
  - 2.3. Engarce del pago fraccionado de abril con los restantes pagos a cuenta.
3. La eficacia fiscal de las normas internacionales de contabilidad.
  - 3.1. La Circular 4/2004 en el contexto del artículo 10.3 del TRIS.
  - 3.2. La Circular 4/2004 y su posible influencia sobre la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.
4. Reflexiones sobre la reforma contable.
  - 4.1. La situación actual del Derecho contable.
    - 4.1.1. El Derecho contable comunitario.
    - 4.1.2. El Derecho contable interno.
    - 4.1.3. La proyección del Derecho contable, comunitario e interno, sobre las cuentas de las empresas.
  - 4.2. La relación entre los diferentes bloques normativos del Derecho contable.
    - 4.2.1. La relación entre las normas internacionales de contabilidad o de información financiera y el Derecho contable comunitario.
    - 4.2.2. La relación entre las Directivas contables y el Reglamento 1606/2002 y los Reglamentos de la Comisión.
    - 4.2.3. La relación entre los Reglamentos de la Comisión y el ordenamiento interno.

## **1. ARTÍCULOS AFECTADOS POR LA LEY DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO**

Los artículos del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades (TRIS) afectados por la Ley de Presupuestos, han sido los siguientes:

- Artículo 15.10 a), a los efectos de establecer la tabla de coeficientes de corrección monetaria.
- Artículo 45.4, a los efectos de determinar el porcentaje del pago a cuenta.
- Artículo 108, a los efectos de situar el umbral de aplicación del régimen de las empresas de reducida dimensión en 8.000.000 de euros (6.000.000 en la redacción precedente).
- Artículo 109, a los efectos de situar en 120.000 euros la base de cálculo de la libertad de amortización (90.151,82 euros en la redacción precedente), de las empresas de reducida dimensión.
- Artículo 111, a los efectos de situar en 2 el multiplicador de los coeficientes de amortización lineal máximos de las tablas de amortización oficialmente aprobadas (1,5 en la redacción precedente), de las empresas de reducida dimensión.
- Artículo 114, a los efectos de situar el tramo de la base imponible que tributa al tipo nominal del 30 por 100 en 120.202,41 euros (90.151,81 euros en la redacción precedente), de las empresas de reducida dimensión.

Todas las modificaciones descritas responden, de manera escrupulosa, a las habilitaciones establecidas en la disposición final tercera del TRIS, excepto la relativa al pago a cuenta, que halla su fundamento en el artículo 45.4 del TRIS. En cierto modo, podría afirmarse que la Ley de Presupuestos, por vez primera desde la entrada en vigor de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, ofrece un panorama sosegado en la evolución y adaptación del tributo a la realidad, de manera tal que las empresas van a tener, en 2005, una inusitada continuidad en su fiscalidad sobre los beneficios.

Tal vez sea la calma que precede a la tempestad, porque en el horizonte del Impuesto sobre Sociedades ya se han configurado los motivos de una reforma en profundidad. En primer lugar, la anunciada reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuyas líneas básicas están ya trazadas en el programa electoral del partido del Gobierno; en segundo lugar, la también anunciada reforma del Derecho contable, inspirada en las normas internacionales de contabilidad o normas internacionales de información financiera.

Ambos motivos, pero particularmente el segundo, hacen previsible una nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades en un tiempo difícil de precisar, pero probablemente no muy dilatado.

## **2. ENTIDADES OBLIGADAS A LLEVAR SUS CUENTAS INDIVIDUALES DE ACUERDO CON LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD**

El último párrafo del artículo 61 de la Ley de Presupuestos, relativo al pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades, establece una norma especial respecto de las entidades que «...por exigencia de normas contables españolas de obligado cumplimiento deban utilizar en la formulación de sus cuentas anuales individuales del año 2005 criterios contables adaptados a las normas internacionales de información financiera aprobadas por los Reglamentos de la Unión Europea...», norma que consiste en permitir a tales sujetos pasivos que realicen el pago fraccionado correspondiente al mes de abril de 2005 bajo la modalidad prevista en el apartado 2 del artículo 45 del TRIS, es decir, sobre la base de cálculo de la cuota íntegra del último período impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido el primer día de los primeros 20 días naturales de abril, minorada en las deducciones legalmente mencionadas.

En ausencia de esta norma los sujetos pasivos concernidos hubieran debido efectuar obligatoriamente el pago fraccionado sobre la parte de base imponible correspondiente a los días transcurridos desde el inicio del período impositivo hasta el día 1.º de abril.

Estos sujetos pasivos podrán realizar el pago fraccionado del mes de abril bien en función de la porción de base imponible hasta el día 1.º de abril, bien en función de la cuota íntegra minorada en las deducciones legalmente mencionadas.

### **2.1. Sujetos pasivos afectados por la norma.**

Los sujetos pasivos en quienes concurre la característica de estar obligado a llevar sus cuentas anuales individuales conforme a las normas anteriormente citadas son las entidades de crédito enumeradas en el artículo 1.º del Real Decreto Legislativo 1298/1986.

En efecto, la norma segunda de la Circular 4/2004, de 22 de diciembre, del Banco de España, prevé que tales entidades formulen sus cuentas anuales de acuerdo con lo que en la misma se establece, y esto no es otra cosa que la adaptación del régimen contable de las entidades de crédito «...al nuevo entorno contable derivado de la adopción por parte de la Unión Europea de las Normas Internacionales de Información Financiera... mediante Reglamentos Comunitarios conforme a lo dispuesto en el Reglamento 1606/2002...».

Las normas de la Circular 4/2004 son las normas contables españolas de obligado cumplimiento inspiradas en los Reglamentos de la Unión Europea, a que se refiere el último párrafo del artículo 61 de la Ley de Presupuestos.

La Circular 4/2004 se refiere tanto a los estados financieros individuales como a los consolidados, pero así como para estos últimos ha entrado el día 1 de enero de 2005, para los primeros lo hará el 30 de junio de 2005.

La *vacatio legis* relativa a las cuentas anuales individuales arroja cierta dosis de incertidumbre respecto de la corrección técnica del último párrafo del artículo 61 de la Ley de Presupuestos. En efecto, si en abril de 2005 las cuentas individuales no se guiaran todavía por la nueva norma contable, tal vez la norma fiscal no esté plenamente justificada en la medida en que en abril todavía no serán aplicables las nuevas normas contables. Pero frente a este reproche, ciertamente no gratuito, también se podría entender que el legislador fiscal ha querido allanar los posibles obstáculos que, en el ámbito fiscal, pudieran encontrar las entidades de crédito por causa de la nueva norma contable.

En cualquier caso, no parece que deba concederse excesiva importancia a una medida enmarcada en el pago fraccionado.

En suma, las entidades de crédito podrán realizar, si así lo desean, el pago fraccionado correspondiente a abril por la modalidad de la cuota íntegra, minorada en las deducciones legalmente mencionadas.

## 2.2. Naturaleza del mandato.

El mandato reviste todas las características de una opción. En efecto, las entidades de crédito podrán optar, en el pago fraccionado del mes de abril, por el sistema de la parte de base imponible (apartado 3 del art. 45 del TRIS) o por el sistema de la cuota (apartado 2 del art. 45 del TRIS). La norma establece tal alternativa y el sujeto pasivo debe elegir. No se trata de una facultad, sino de una opción. En este sentido se entiende aplicable el artículo 119.3 de la Ley 58/2003, a cuyo tenor, la opción no podrá rectificarse una vez transcurrido el período de presentación de la declaración.

### **2.3. Engarce del pago fraccionado de abril con los restantes pagos a cuenta.**

Los pagos fraccionados de octubre y diciembre deberán efectuarse sobre la parte de base imponible correspondiente, considerando que las entidades de crédito están obligadas a tal modalidad por ser su volumen de operaciones superior a 6.010.121,04 euros, salvo rara excepción. Pues bien, el pago fraccionado realizado en el mes de abril se deducirá de la cuota resultante de la modalidad de parte de la base imponible, en los términos previstos en el párrafo segundo del artículo 45.4 del TRIS.

## **3. LA EFICACIA FISCAL DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD**

### **3.1. La Circular 4/2004 en el contexto del artículo 10.3 del TRIS.**

El último párrafo del artículo 61 de la Ley de Presupuestos no es importante por el objeto que directamente regula, esto es, el pago fraccionado, sino por lo que en el mismo está implícito, a saber, que la base imponible del Impuesto sobre Sociedades podrá determinarse en virtud de las normas contables contenidas en la Circular 4/2004, del Banco de España. En efecto, a su tenor, el pago fraccionado de octubre y diciembre se realizará sobre la parte de base imponible correspondiente, y esta magnitud, de acuerdo con las reglas de formación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, deriva del resultado contable, el cual, tratándose de entidades de crédito, para el año 2005, ya será un resultado contable fruto de la aplicación de las normas internacionales de contabilidad.

El último párrafo del artículo 61 de la ley es mucho más importante por lo que del mismo se infiere que por lo que en el mismo se lee. Lo que del mismo se infiere es que el resultado contable fruto de la aplicación de la Circular 4/2004, es decir, fruto de criterios propios de las normas internacionales de contabilidad, es válido a los efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Es sabido que el artículo 10.3 del TRIS configura el resultado contable como núcleo esencial de la base imponible. Se trata, porque así lo establece tal precepto, del «...resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas...».

La norma primera.2 de la Circular 4/2004, siguiendo el precedente establecido por la Circular 4/1991, declara que las normas contenidas en la misma «...constituyen el desarrollo y adaptación al sector de las entidades de crédito de las normas establecidas en el Código de Comercio, la Ley de Sociedades Anónimas y la normativa legal específica que, en su caso, sea de aplicación a tales entidades...».

Tal vez tan clara como rotunda declaración pudiera ser doctrinalmente matizada, con intensidad diversa según los casos, a la vista de todas aquellas normas que se refieren al valor razonable, o a las consecuencias del mismo como son los «Ajustes por valoración», pero el efecto práctico de tal ejercicio, aunque en modo alguno ocioso, se diluye ante la voluntad implícita del legislador contenida en el último párrafo del artículo 61 de la Ley de Presupuestos. No obstante, ha de subrayarse que el objeto regulado por dicho precepto es el pago fraccionado.

No parece dudoso, a la vista de las cuestiones planteadas, que una acción legislativa en materia de régimen jurídico de la contabilidad fundamentada en las conclusiones del Libro Blanco para la Reforma de la Contabilidad (ICAC), se revela altamente conveniente. Como es sabido estas conclusiones abogaban por una reforma del régimen jurídico de la contabilidad atenta a los criterios de las normas internacionales de contabilidad, pero también al acervo de nuestra regulación contable. Se superaría así la actual dualidad entre cuentas consolidadas e individuales, se modernizaría la regulación contable, y se disiparían las preocupaciones de índole fiscal derivadas del necesario respeto al principio de reserva de ley.

### **3.2. La Circular 4/2004 y su posible influencia sobre la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.**

La aplicación de la valoración por el valor razonable, en unión al carácter no prevalente del principio de prudencia, sugiere que la base imponible del Impuesto sobre Sociedades se ensanchará. Se opina, por el contrario, que el escenario más probable es el de continuidad. Así se desprende de un somero análisis de las partidas más significativas:

- La valoración por el valor razonable de los activos financieros integrados en la cartera de negociación, ya se venía realizando, de acuerdo con la Circular 4/1991. Ciertamente, en dicha cartera se integran ahora los instrumentos derivados no afectos a contabilidad de cobertura, y ello determinará ingresos que con arreglo a la Circular 4/1991 no se contabilizaban sino hasta el vencimiento, pero también determinará gastos que, se opina, deberían ser fiscalmente deducibles, a diferencia de lo que en el marco de la Circular 4/1991 sucedía por aplicación del artículo 13.1 del TRIS, todo ello sin perjuicio de la comprobación de la correcta determinación del valor razonable y de las correcciones que, en su caso, pudieran proceder por razón de las normas sobre operaciones vinculadas.
- La valoración por el valor razonable que no tenga efecto sobre la cuenta de pérdidas y ganancias sino sobre el patrimonio neto directamente, no tendrá eficacia fiscal, pues no implica modificaciones patrimoniales determinantes de resultados disponibles.
- La simetría propia de la contabilidad de cobertura ya estaba reconocida en la Circular 4/1991.
- La rigurosa aplicación del principio del devengo continúa e incluso se perfecciona en relación con las comisiones, bastantes de ellas bajo la Circular 4/1991 registradas como ingresos antes de su devengo.

- El riesgo de crédito continúa teniendo un riguroso tratamiento, al menos tanto como lo tenía en la Circular 4/1991, si no más, si bien en este punto las restricciones fiscales de los artículos 6 y siguientes del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades amortiguarán el efecto de la norma contable.

#### 4. REFLEXIONES SOBRE LA REFORMA CONTABLE

La escasa presencia de las normas relativas al Impuesto sobre Sociedades en la Ley de Presupuestos no debería ocultar que dicho tributo está convocado, en los próximos años, a una intensa evolución. Indiscutiblemente dicha evolución está marcada por la incorporación al Derecho contable comunitario de las normas internacionales de contabilidad, y la consiguiente reforma de nuestro Derecho contable.

##### 4.1. La situación actual del Derecho contable.

###### 4.1.1. *El Derecho contable comunitario.*

En el momento presente puede afirmarse que el Derecho contable comunitario ha completado el ciclo evolutivo esbozado en la comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento, de junio de 2000. En efecto, la decisión de aplicar las normas internacionales de contabilidad o normas internacionales de información financiera ya ha recaído sobre todas ellas, si bien con ciertos recortes respecto de la número 39.

Para llegar a esta situación se han producido los siguientes actos normativos:

- Directiva 2001/65/CE y Directiva 2003/51/CE, por las que se modificaron o incorporaron distintos preceptos de las Directivas 78/660/CEE, 83/349/CEE y 91/674/CEE, a los efectos de hacerlas compatibles con las normas internacionales de contabilidad.
- Reglamento 1606/2002/CE, del Parlamento y del Consejo, relativo a la adopción y aplicación de las normas internacionales de contabilidad en el ámbito de la Comunidad.
- Reglamento 1725/2003, de la Comisión, por el que se incorporan las normas internacionales de contabilidad, y Reglamentos 707/2004, 2086/2004, 2236/2004, 2237/2004 y 2238/2004, de la Comisión, que lo modifican.

Tras estas modificaciones el Derecho contable comunitario está compuesto por dos bloques normativos:

- El integrado por el Reglamento 1606/2002 y el Reglamento 1725/2003, con las modificaciones señaladas.
- El integrado por las Directivas 78/660/CEE, 83/349/CEE y 91/674/CEE, también con las modificaciones señaladas.

El primero se aplica a las cuentas consolidadas de los grupos que han emitido valores admitidos a cotización en mercados regulados de Estados miembros. Este Derecho contable comunitario se aplica directamente, sin que sea necesario ni procedente transponerlo o incorporarlo al ordenamiento interno de cada Estado miembro. También se puede aplicar, por decisión en tal sentido de los Estados miembros, a las restantes cuentas consolidadas, y también a las cuentas individuales.

El segundo se aplica con carácter general, pero para su eficacia requiere la transposición al Derecho interno.

La existencia de dos bloques normativos plantea el problema de las relaciones entre los mismos. Sin duda ésta es una cuestión principal, para cuyo correcto planteamiento y resolución, ha de observarse, ante todo, que estamos ante la relación entre normas comunitarias directamente aplicables en cada Estado miembro (Reglamentos) y normas puramente internas aunque derivadas de la transposición de Directivas.

#### *4.1.2. El Derecho contable interno.*

Antes de abordar esta cuestión conviene dar cuenta de cómo las modificaciones del Derecho contable comunitario ya se han reflejado en nuestro Derecho contable, a través de las siguientes normas:

- Modificación de los apartados 1 y 2 del artículo 42 del Código de Comercio, derogación del apartado 3 de dicho artículo, inclusión de una nueva regla 9.<sup>a</sup> en el artículo 46 del Código de Comercio, inclusión de dos nuevas indicaciones, 14.<sup>a</sup> y 15.<sup>a</sup>, en el artículo 48 del Código de Comercio, modificación del apartado 1 del artículo 49 del Código de Comercio, e inclusión de un nuevo apartado 3 en dicho artículo, todo ello en virtud de lo previsto en el artículo 106 de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre. Estas modificaciones afectan a las cuentas consolidadas.
- Inclusión de dos nuevas indicaciones, 15.<sup>a</sup> y 16.<sup>a</sup>, en el artículo 200 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, nueva redacción del artículo 201 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y del apartado 1 del artículo 202 del mismo, e inclusión de un nuevo apartado 4, en el artículo 202 de dicho texto refundido, todo ello en virtud de lo previsto en el artículo 107 de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre. Estas modificaciones afectan a la memoria, al informe de gestión y a la verificación de las cuentas anuales.

- Disposición final undécima de la Ley 62/2003, que establece normas relativas a la aplicación a las cuentas consolidadas de las normas internacionales de contabilidad.
- Disposición final duodécima de la Ley 62/2003, que regula la aplicación temporal de las modificaciones del Código de Comercio y de la Ley de Sociedades Anónimas.

Todas las modificaciones del Código de Comercio y de la Ley de Sociedades Anónimas versan sobre las cuentas consolidadas, excepción hecha de ciertas menciones en la memoria. Por tanto, las cuentas individuales no han sido afectadas por la reforma contable de la Ley 62/2003.

- Circular 4/2004, del Banco de España. Esta norma reglamentaria regula tanto las cuentas individuales como las consolidadas de las entidades de crédito.

#### *4.1.3. La proyección del Derecho contable, comunitario e interno, sobre las cuentas de las empresas.*

La existencia de la Circular 4/2004 obliga a distinguir entre entidades de crédito y el resto de las empresas.

Las empresas que no sean entidades de crédito, deberán formular sus cuentas, de acuerdo con las siguientes normas:

- Las cuentas individuales se regirán por lo previsto en el Código de Comercio, el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y el Plan General de Contabilidad, con sus adaptaciones sectoriales.
- Las cuentas consolidadas, de acuerdo con los Reglamentos de la Comisión por los que se convalidan las normas internacionales de contabilidad o de información financiera, cuando hubieran emitido valores en mercados organizados, en los términos previstos en la disposición final undécima de la Ley 62/2003, la cual es consistente con lo previsto en el Reglamento 1606/2002. Las empresas que no hubieran emitido tales valores podrán optar por aplicar tales normas, o bien formular sus cuentas anuales consolidadas de acuerdo con lo previsto en el Real Decreto 1815/1991. Además, se aplicarán las normas sobre consolidación contable previstas en los artículos 42 y siguientes del Código de Comercio.

Las entidades de crédito deberán formular sus cuentas anuales, tanto individuales como consolidadas, de acuerdo con la Circular 4/2004, del Banco de España. La Circular 4/2004 establece una regulación exhaustiva del régimen de la contabilidad de las entidades de crédito, fundamentada en las normas internacionales de contabilidad o de información financiera, pero también atenta a los criterios de prudencia propios de la función supervisora.

## 4.2. La relación entre los diferentes bloques normativos del Derecho contable.

Tres bloques normativos integran el Derecho contable:

- Los Reglamentos de la Comisión dictados al amparo del Reglamento 1606/2002.
- Las Directivas contables.
- Las normas internas, una parte de las cuales, pero no todas, son transposición de las normas comunitarias establecidas por las Directivas contables.

Los tres bloques están integrados por normas jurídicas, es decir, con efectos jurídicos desencadenantes de las correspondientes obligaciones. Junto a ellos, el bloque de normas contables emanadas de la IASB, que no son normas jurídicas, sino puramente técnicas, pero que, sin embargo, alientan todo el proceso de formación del Derecho contable, sea través de los actos de convalidación dictados al amparo del Reglamento 1606/2002 bajo forma de Reglamentos de la Comisión, sea mediante su función inspiradora de procesos de reforma contable puramente internos.

Todo este entramado normativo provoca un conjunto de relaciones, algunas de las cuales han sido examinadas en un documento, no vinculante, de la Comisión, titulado «Comentarios referentes a ciertos artículos del Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad y de la Cuarta Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978, y la Séptima Directiva 83/349/CEE del Consejo, de 13 de junio de 1983, sobre contabilidad».

Seguidamente analizamos las relaciones más relevantes.

### *4.2.1. La relación entre las normas internacionales de contabilidad o de información financiera y el Derecho contable comunitario.*

El Reglamento 1606/2002 es, en realidad, la expresión de esta relación. La relación tiene dos aspectos básicos: la decisión de aplicabilidad (art. 3.º) y el ámbito de aplicación (art. 4.º y 5.º).

Respecto de la decisión de aplicabilidad, el artículo 3.º establece tres criterios, de cuyo cumplimiento se desprende una conclusión, a saber, que entre las Directivas contables y las normas internacionales de contabilidad convalidadas no pueden existir discrepancias. En efecto, en la medida en que las normas internacionales de contabilidad que se convalidan han de respetar el principio de imagen fiel del artículo 2.3 de la Directiva, y tal principio implica el cumplimiento de las normas previstas en la misma, ha de concluirse en la inexistencia de discrepancias. Sin embargo, los Comentarios indican que el juicio de compatibilidad con el principio de imagen fiel no implica que del conteni-

do de la norma internacional pueda predicarse una «...conformidad estricta con todas y cada una de las disposiciones de esas Directivas...». Por tanto, la ausencia de discrepancias ha de entenderse en sentido amplio, pero no en sentido estricto, o particularizado.

A veces, sin embargo, la línea entre lo estricto y lo amplio ha sido contemplada con generosidad por la Comisión. El ejemplo más palpable es la amortización del fondo de comercio, exigida por los artículos 34 y 37 de la Directiva 78/660, y no exigida por la norma internacional de información financiera número 3, relativa a las combinaciones de negocios, convertida en norma contable comunitaria por el Reglamento 2236/2004.

La constatación de la posible existencia de discrepancias entre las normas internacionales convalidadas y las Directivas contables plantea un problema para aquellos Estados miembros que deseen adecuar su Derecho contable interno, en lo relativo a las cuentas individuales, a las normas internacionales de contabilidad.

En aplicación del artículo 3 del Reglamento 1606/2002, el Reglamento 2086/2004 ha convalidado la norma internacional número 39, relativa a instrumentos financieros, pero despojando de su texto ciertos aspectos, despejándose así una duda respecto de la posibilidad de efectuar convalidaciones parciales. Por el contrario, no parece que el Reglamento 1606/2002 habilite a la Comisión para modificar la norma internacional, más allá de la modificación que, ampliamente hablando, ya implica la convalidación parcial. Por tanto, la Comisión no podrá incorporar textos a una norma internacional de contabilidad ni modificar su redacción, pero sí podrá suprimirlos.

El marco conceptual de las normas internacionales de contabilidad no ha sido convalidado, ni lo será, porque no se trata de una norma internacional ni de una interpretación, pero los Comentarios advierten que los mismos tienen un valor de «...criterio de base para la resolución de problemas contables...», y, en tal sentido, la Comisión lo ha publicado formando parte de los «Comentarios».

El marco conceptual de las normas internacionales de contabilidad tiene valor interpretativo general sobre el conjunto de las referidas normas, pero en caso de oposición prevalece el contenido de estas últimas. El IASB se esfuerza en evitar tales discrepancias, y buena parte de las modificaciones y mejoras de las normas internacionales obedecen a tal finalidad. Desde esta perspectiva el valor del marco conceptual es muy apreciable. Ciertas normas internacionales de información financiera se refieren al marco conceptual y, en tal sentido y medida, tienen eficacia vinculante.

#### *4.2.2. La relación entre las Directivas contables y el Reglamento 1606/2002 y los Reglamentos de la Comisión.*

Los Reglamentos de la Comisión dictados al amparo del Reglamento 1606/2002 establecen el régimen jurídico de las cuentas consolidadas de los grupos que han emitido valores cotizados. También, a opción de los Estados miembros, pueden aplicarse a las restantes cuentas consolidadas y a las cuentas individuales.

Las normas contenidas en los Reglamentos de la Comisión no establecen los supuestos determinantes del nacimiento de la obligación de consolidar cuentas. La obligación de consolidar se regula en la Directiva 83/349/CEE. En consecuencia, la obligación de formular cuentas consolidadas se rige por lo previsto en la Directiva 83/349/CEE, así como la exención de la misma, concretamente, y según los «Comentarios», por los artículos 1, 2, 3.1, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 11 y 12, pero una vez que tal obligación exista, las normas aplicables para la formulación de las cuentas consolidadas serán las contenidas en los Reglamentos de la Comisión.

Sin embargo, a juicio de los «Comentarios», las normas sobre exclusión de empresas del perímetro del grupo consolidable (art. 13 a 15), no serán aplicables cuando proceda redactar las cuentas consolidadas según los Reglamentos de la Comisión, puesto que una vez existente la obligación de consolidar «...son los requisitos de las NIC aprobadas los que dictarán el alcance de la consolidación y, por consiguiente, qué entidades deben incluirse en esas cuentas consolidadas y cómo deben incluirse...».

La formulación de las cuentas consolidadas, e incluso las individuales, según las normas contenidas en los Reglamentos de la Comisión, no excusa del cumplimiento de otro tipo de obligaciones relacionadas con la contabilidad no reguladas por dichos Reglamentos, pero impuestas por la Directiva, como son las relativas a la publicación de las cuentas, auditoría e informe anual consolidado, así como ciertas revelaciones que excedan de las previstas en las normas internacionales de contabilidad o de información financiera.

En suma, los Reglamentos de la Comisión no agotan toda la materia contable, de manera tal que las empresas que deban redactar sus cuentas consolidadas, o incluso individuales, de acuerdo con los mismos, también deberán cumplir las obligaciones que, sobre otros aspectos contables, establezcan las Directivas contables, o, por mejor decir, las normas a través de las que han sido transpuestas las Directivas al ordenamiento interno.

#### *4.2.3. La relación entre los Reglamentos de la Comisión y el ordenamiento interno.*

Cuando una norma de los Reglamentos de la Comisión regula una materia y esa materia es también regulada por norma interna, incluso si la misma es transposición de una Directiva contable, los «Comentarios» son contundentes respecto de la prevalencia de las normas de los Reglamentos de la Comisión. En este sentido, los «Comentarios» afirman que «Ninguna disposición transpuesta de esas Directivas contables puede restringir o impedir el cumplimiento por parte de una empresa (o la opción de cumplir) NIC adoptadas, según el Reglamento NIC. Es decir, una empresa aplica NIC aprobadas con independencia de posibles requisitos contrarios, conflictos o restrictivos del derecho nacional. Así pues, los Estados miembros no puedan restringir opciones explícitas contenidas en las NIC», y añaden que «Dado que el Reglamento NIC es de aplicación directa, los Estados miembros se asegurarán de no aplicar a la empresa elementos adicionales del Derecho nacional que sean contrarios, se opongan o restrinjan por parte de una empresa de NIC adoptadas, según el Reglamento NIC».

Por tanto, tratándose de cuentas consolidadas de las entidades que han emitido valores en mercados organizados en el sentido del artículo 4 del Reglamento 1606/2002, cualquier norma interna relativa a las cuentas consolidadas que se opusiera a cualquier norma contenida en un Reglamento de la Comisión, sería inaplicable.

El carácter preferente de la norma comunitaria respecto de la norma interna y la cualidad de los Reglamentos en cuanto normas directamente aplicables determinan los efectos jurídicos explicados por los «Comentarios».

La consecuencia última del valor jurídico de los Reglamentos comunitarios es que, en relación con las cuentas consolidadas de grupos emisores de valores cotizados, no ha lugar, ni siquiera, el planteamiento de un conflicto entre la norma interna y la norma internacional contenida en aquéllos, porque, sencillamente, solamente esta última es perfectamente aplicable.

Esta idea está recogida en la norma undécima.1 a) de la Ley 62/2003, la cual se limita a ordenar que, en relación con las cuentas consolidadas, se «...aplicarán las normas internacionales de contabilidad aprobadas por los Reglamentos de la Comisión Europea, cuando alguna de las entidades del grupo hubiese emitido valores admitidos a cotización de un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea».

Esta norma es también aplicable a las entidades de crédito, en primer lugar porque el Reglamento 1606/2002 no establece excepción alguna y, en segundo lugar, porque, en otro caso, carecería de sentido la excepción que para dichas entidades se establece en el apartado 2 de la disposición final undécima de la Ley 62/2003. Es interesante notar, a este respecto, que en el primer proyecto de lo que actualmente es la Circular 4/2004, del Banco de España, dado a conocer por esta institución en su página electrónica, se decía que «Las entidades obligadas a formular cuentas anuales consolidadas que se ajustan en su elaboración a las normas establecidas en la presente Circular, habrán cumplido, en lo que se refiere a lo regulado en ella, la obligación que, en su caso, les corresponda, de formular las cuentas anuales consolidadas de acuerdo con las normas internacionales de información financiera aprobadas por los Reglamentos de la Unión Europea», y que esta norma no ha sido finalmente aprobada, con buen criterio, pues no parece que fuera congruente con el sistema de relaciones entre las normas comunitarias y las normas internas. La Circular 4/2004, en cuanto norma interna, no puede escapar a tal sistema de relaciones, en este caso, a la regla de la aplicación directa de las normas contenidas en los Reglamentos europeos.

Cuestión diferente es que, en la práctica, considerando que la Circular 4/2004 está profundamente inspirada en las normas internacionales de contabilidad o de información financiera convalidadas por los Reglamentos de la Comisión, que tutela el interés público consistente en la sanidad contable y financiera de las entidades de crédito, y, finalmente, que ha realizado un fructífero esfuerzo proyectando las normas internacionales sobre la realidad de las operaciones de las entidades de crédito, la aplicación no conflictiva de sus normas sea el pronóstico más certero.

Así pues, las normas de los Reglamentos de la Comisión, en relación con las cuentas anuales consolidadas de grupos emisores de valores cotizados en mercados europeos, prevalecerán sobre cualquier norma interna, incluso si es transposición de una Directiva contable.

En el ordenamiento contable español, la norma undécima.1 a) de la Ley 62/2003 certeramente disipa la posibilidad de cualquier tipo de conflicto al establecer que, en tal supuesto, se «...aplicarán las normas internacionales de contabilidad aprobadas por los Reglamentos de la Comisión Europea».

La argumentación precedente y sus conclusiones versan sobre las cuentas consolidadas de grupos emisores de valores cotizados. Ahora nos planteamos si, bajo el supuesto de que un Estado miembro haga uso de las opciones previstas en el artículo 5 del Reglamento 1606/2002, dichas conclusiones también son válidas. Centrémonos en las cuentas individuales, para facilitar la exposición.

La opción conferida a los Estados miembros consiste en que éstos permitan o exijan que las cuentas individuales se formulen «...de conformidad con las normas internacionales de contabilidad aprobadas...».

El contenido de la opción es extender la aplicación de las normas de los Reglamentos de la Comisión a las cuentas individuales. Es, en suma, extender el régimen jurídico de las cuentas consolidadas de grupos emisores de valores cotizados a las cuentas individuales (y al resto de las cuentas consolidadas). No se trata de una opción para establecer normas puramente internas que incorporen los criterios, e incluso la literatura, de las normas internacionales de contabilidad. Se trata de una opción que el Estado miembro ejercita, probablemente a través de un acto normativo, cuyo efecto es la aplicación a las cuentas individuales de las normas convalidadas por los Reglamentos de la Comisión.

Los Reglamentos de la Comisión no se imponen, en relación con las cuentas individuales, por su cualidad de norma comunitaria directamente aplicable, sino por la voluntad soberana del Estado miembro, normativamente expresada.

La situación jurídica es bien diferente de aquella en la que las cuentas concernidas son las consolidadas de grupos emisores de valores cotizados. Respecto de estas cuentas los Reglamentos de la Comisión se aplican por su cualidad de normas comunitarias directamente aplicables, simplemente porque así se establece en el artículo 4 del Reglamento 1606/2002, pero respecto de las cuentas individuales se aplican porque el Estado miembro así lo ha decidido. En este contexto, no es descabellado entender que, sin rebasar el contenido de los Reglamentos de la Comisión, y respetando lo establecido en las Directivas contables, el Estado miembro pueda establecer las condiciones de aplicación de las normas de los Reglamentos de la Comisión, y que, por tanto, entre dichas condiciones puedan determinarse las relaciones con otras normas contables puramente internas.

Ahora bien, al amparo de la opción del artículo 5.º del Reglamento 1606/2002, no se atisba que el Estado miembro pueda aprobar leyes o reglamentos en materia de contabilidad inspirados directamente en los principios, líneas maestras, e incluso concreta literatura, de las normas internacionales de contabilidad o de información financiera. Esto no quiere decir que el Estado miembro no pueda emprender una reforma de su Derecho contable en tal sentido. Podrá hacerlo, con el único límite del respeto a las Directivas contables. Sucede, bien sabido es, que tal respeto puede practicarse, sin apenas esfuerzo, pues las dos reformas de las Directivas contables, en particular de la Directiva 78/660/CEE, efectuadas por las Directivas 2001/65/CE y 2003/51/CE, en cuya exposición de motivos se lee que «A efectos tanto de la adopción de las NIC como de la aplicación de las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE, es conveniente que ambas Directivas reflejen la evolución de la contabilidad internacional», han sido concebidas, justamente, para permitir que los ordenamientos jurídicos contables de los Estados miembros se adaptan a las normas internacionales de contabilidad.

De acuerdo con lo expuesto, los Estados miembros disponen de dos vías para aplicar las normas internacionales de contabilidad a las cuentas individuales, a saber, el ejercicio de la opción del artículo 5 del Reglamento 1606/2002, y la aprobación de normas puramente internas inspiradas en los criterios de las normas internacionales.

La Circular 4/2004, del Banco de España, es una muestra clara, aunque limitada por razón de las entidades afectadas, de la segunda vía, que es, probablemente, la que seguirán los países con tradición de normalización contable, como es el caso de España.

|              |                                                                                                                           |                 |
|--------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|
| TRIBUTACIÓN  | SUPUESTO PRÁCTICO PROFESIONAL<br>(EJERCICIO PROPUESTO PARA INGRESO<br>AL CUERPO DE INSPECTORES DE<br>HACIENDA DEL ESTADO) | Núm.<br>15/2005 |
| CONTABILIDAD |                                                                                                                           |                 |

**EVA MARTÍN DÍAZ**  
**FRANCISCO JOSÉ PALACIO RUIZ DE AZAGRA**  
**MANUEL MENCHERO FABIÁN**  
**JOSÉ BARRIO BONDÍA**  
**JAVIER ROMANO APARICIO**  
**SILVIA DE ANTONIO FRANC**  
**ANTONIO CANCHA HUERTA**

*Profesores del CEF*

---

## Sumario:

---

ENUNCIADO:

- I. Planteamiento.
- II. Notas.
- III. Información a tener en cuenta.

SOLUCIÓN. Materias tratadas.

- 1.<sup>a</sup> Aspectos jurídicos, civiles, mercantiles y aquellos otros de índole tributaria no expresamente contemplados en las otras partes del informe.

- 2.<sup>a</sup> Aspectos relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio.
- 3.<sup>a</sup> Aspectos relativos al Impuesto sobre Sociedades.
- 4.<sup>a</sup> Aspectos relativos a los Impuestos sobre el Valor Añadido y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- 5.<sup>a</sup> Aspectos relativos a Aduanas e Impuestos Especiales.
- 6.<sup>a</sup> Aspectos contables.
- 7.<sup>a</sup> Aspectos relacionados con los procedimientos de la Inspección de los Tributos.
- 8.<sup>a</sup> Aspectos relacionados con los procedimientos relativos a la Gestión Tributaria.
- 9.<sup>a</sup> Aspectos relacionados con los procedimientos de Recaudación.

{Primera parte del 3.<sup>er</sup> ejercicio de las pruebas de acceso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado [Convocatoria: 13 de febrero de 2004 –Resolución de 4 de junio de 2003– (BOE de 24 de junio de 2003)]}.

## **ENUNCIADO**

### **I. PLANTEAMIENTO**

Se dispone de la información que se recoge en las páginas siguientes y que debe servir de base para que usted realice un dictamen en el que deberá abordar los aspectos tributarios, civiles, mercantiles y contables que puedan derivarse de tal información. El dictamen debe estructurarse en las diferentes partes que se citan a continuación, teniendo en cuenta que la información que se suministra puede afectar a varias partes y que la fecha del dictamen es la de hoy.

**Parte 1.<sup>a</sup>** Aspectos jurídicos, civiles, mercantiles y aquellos otros de índole tributaria no expresamente contemplados en las otras partes del informe.

**Parte 2.<sup>a</sup>** Aspectos relativos a los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio.

**Parte 3.<sup>a</sup>** Aspectos relativos al Impuesto sobre Sociedades.

**Parte 4.<sup>a</sup>** Aspectos relativos a los Impuestos sobre el Valor Añadido y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

**Parte 5.<sup>a</sup>** Aspectos relativos a Aduanas e Impuestos Especiales.

**Parte 6.<sup>a</sup>** Aspectos contables.

**Parte 7.<sup>a</sup>** Aspectos relacionados con los procedimientos de la Inspección de los Tributos.

**Parte 8.<sup>a</sup>** Aspectos relacionados con los procedimientos relativos a la Gestión Tributaria.

**Parte 9.<sup>a</sup>** Aspectos relacionados con los procedimientos de Recaudación.

## II. NOTAS

- 1.<sup>a</sup> Para la emisión de este dictamen se tomará en consideración únicamente la normativa tributaria vigente en el año 2003.
- 2.<sup>a</sup> Las posibles cuestiones relativas al Impuesto sobre Sucesiones no deberán ser objeto de este dictamen.

## III. INFORMACIÓN A TENER EN CUENTA

1. La sociedad «DINÁMICA DE FUTURO, S.A.» («DIFUSA») tiene su domicilio social en Madrid y el ejercicio social coincide con el año natural. Se constituyó en el año 1986 y pertenece en su totalidad a la familia de don Pablo Escalada, viudo desde 1982 y titular de un 85 por 100 del capital social, correspondiendo el restante 15 por 100 al único hijo del matrimonio, don Adrián Escalada, soltero y de 37 años de edad.

Los estatutos sociales de «DIFUSA» establecen que la representación social corresponderá a un administrador único, cargo este que desde su constitución ha sido desempeñado por el accionista mayoritario. No obstante, don Adrián Escalada ha venido colaborando en la gestión de los negocios familiares y tras la jubilación de su padre el día 1 de abril de 2003 fue designado nuevo administrador de la sociedad.

2. La actividad principal de la sociedad es la comercialización de productos de alimentación, realizando, en algunos casos, su propio envasado y conservación hasta la entrega al minorista.

Para la actividad de envasado la empresa fabrica pequeños envases de plástico que son utilizados para la distribución de aceitunas, pepinillos, cebollitas, berenjenas de Almagro y similares, si bien los estándares de hermeticidad que presentan no los hacen adecuados para un envasado de larga duración.

Esta circunstancia ha supuesto un grave obstáculo para el acceso de «DIFUSA» a los mercados de distribución de otros tipos de productos perecederos que requieren envases de aluminio como es el caso del maíz desgranado, la soja en brotes o la remolacha troceada.

Ante esta situación la entidad «DIFUSA» decidió la adquisición de una moderna maquinaria que es al mismo tiempo envasadora y elaboradora de envases. El proceso de elaboración de envases es del tipo «multi-input», es decir, que permite la fabricación de envases tanto de materiales plásticos como metálicos e incluso de pasta reciclable de papel.

La maquinaria se adquirió a la empresa «LA INGENIERÍA DE LA HUERTA, S.A.», con domicilio en Murcia, el día 1 de enero de 2003, si bien, dada su complejidad técnica, su instalación y montaje no estarán ultimados hasta el próximo ejercicio.

El valor de adquisición fue de 18.000 euros, pagándose al proveedor mediante seis letras de cambio con vencimientos trimestrales de 3.100 euros cada una y teniendo la operación unos gastos de formalización de 300 euros, siendo éstos abonados en efectivo. La intención de la sociedad es capitalizar los gastos financieros desde el primer momento.

A fecha 31 de diciembre de 2003 el valor de mercado de la máquina es de 18.650 euros.

Por otro lado, a dicha fecha aparecen en el balance de situación de «DIFUSA» las siguientes cuentas relacionadas con la operación:

- En el activo: «maquinaria en montaje» ..... 18.600 euros
- En el pasivo: «proveedores de inmovilizado» ..... 6.200 euros

3. Hasta la entrada en funcionamiento de esta nueva tecnología, el conjunto de maquinaria y equipos que «DIFUSA» dedica a la fabricación de envases es una pequeña instalación industrial que produce vertidos de aguas residuales contaminantes.

Por esta razón la sociedad realizó, en el año 2001, una inversión dirigida a reducir el nivel de contaminación de sus vertidos adquiriendo una depuradora de aguas residuales dotada de filtros mecánicos y vigías térmicos para contaminantes orgánicos.

Esta depuradora fue adquirida a la empresa «SEGUIMIENTO Y VIGILANCIA DE VERTIDOS, S.L.» («SEVIVE») por importe de 150.000 euros, aplicándose a la deducción por inversiones del Impuesto sobre Sociedades (IS) del ejercicio 2001 un importe de 80.000 euros y a la del ejercicio 2002 un importe de 30.000 euros, estando prevista la deducción sobre el importe restante en la declaración del IS del ejercicio 2003.

No obstante el esfuerzo inversor de «DIFUSA», con efectos de 1 de enero de 2003, la normativa medioambiental de la Comunidad de Madrid se hizo más exigente y la depuradora de aguas residuales dejó de cumplir los requisitos establecidos, por lo que la Consejería competente dejó de certificar, desde la mencionada fecha, la idoneidad de la inversión para cumplir con las finalidades de protección del medio ambiente.

4. Por otro lado, la sociedad «DIFUSA» se ha propuesto como objetivo para el año 2003 aumentar el número de metros cuadrados disponibles para almacén.

Con esta finalidad, en el mes de enero de 2003, realizó la permuta de un solar de su propiedad en la localidad de Alcobendas (Madrid), con un valor contable de 1.000.000 de euros y un valor de mercado de 1.500.000 euros, por otro solar en la localidad de San Sebastián de los Reyes (Madrid) propiedad de la sociedad «PERMUTAS Y TASACIONES, S.A.» («PERMUTASA»), cuyo valor contable era de 900.000 euros y su valor de mercado de 1.600.000 euros.

Realizada la permuta, la sociedad «DIFUSA» encargó a la empresa «MONTE ALTO» la construcción de un almacén frigorífico en el nuevo solar, pactando en el contrato de ejecución de la obra que ésta debía dar comienzo en el mes de julio de 2003 y estableciendo determinadas indemnizaciones para el caso de incumplimiento por alguna de las dos partes.

Llegado el mes de agosto de 2003, las obras de construcción del almacén frigorífico sobre el solar de San Sebastián de los Reyes aún no se habían iniciado debido a la falta de interés en la operación del nuevo administrador único de la sociedad «DIFUSA», por lo que la constructora «MONTE ALTO», acogándose a una de las cláusulas indemnizatorias del contrato, reclamó el pago de una indemnización de 30.000 euros y la rescisión del contrato.

A la vista de esta reclamación, con fecha 15 de septiembre de 2003, «DIFUSA» ordena el pago de la indemnización solicitada por «MONTE ALTO» y comunica a ésta su conformidad para la rescisión del contrato.

5. A principios del mes de octubre de 2003, la sociedad «DIFUSA» se planteó la adquisición de un local de 2.350 metros cuadrados, en buen estado y de reciente construcción, que iba a ser objeto de subasta por impago de una hipoteca en el Juzgado número 3 de Móstoles (Madrid).

La sociedad «DIFUSA» participó en la subasta, celebrada en el mes de noviembre de 2003, y consiguió que le fuera adjudicado en ella el inmueble por importe de 200.000 euros más 14.000 euros de IVA.

El local adjudicado, situado en un polígono industrial de la localidad de Fuenlabrada (Madrid), resultó ser propiedad anterior de un promotor que había quebrado.

La sociedad «DIFUSA» intentó por todos los medios a su alcance que el quebrado emitiera la correspondiente factura pero resultó del todo imposible.

Ante esta situación, y al objeto de poder deducir el IVA soportado en la adjudicación, «DIFUSA» decidió emitirse a sí misma la factura figurando en ella como entidad emisora y como entidad destinataria de la operación.

6. La sociedad «DIFUSA» ha recibido el día 10 de junio de 2003 una comunicación de la Inspección de los Tributos en la que se le notifica el inicio de actuaciones de comprobación e investigación en relación con el IVA de los ejercicios 1999 y 2000.

La comunicación indica que la sociedad deberá comparecer por medio de representante autorizado en las oficinas de la Inspección de Madrid el día 10 de julio de 2003, aportando un conjunto de documentos y justificantes que figuran relacionados en la propia comunicación.

Entre la documentación solicitada se encuentra la que se refiere a las cuentas que «DIFUSA» mantiene abiertas en la CAJA DE BENIDORM y VILLAJOSYOSA (CBV), y en particular las certificaciones del saldo a 31 de diciembre y los extractos de movimientos de los años 1999 y 2000.

El día 10 de julio de 2003 comparece ante la Inspección el señor Rivero Angulo acreditando válidamente su condición de representante de la sociedad «DIFUSA» y aportando toda la documentación solicitada en la comunicación de inicio de las actuaciones, excepto la relativa a las cuentas abiertas en la Caja CBV.

A este respecto el compareciente alega que se trata de una información amparada en el secreto bancario por afectar al derecho a la intimidad de las personas y que, en todo caso, el funcionario deberá solicitar previamente la oportuna autorización judicial para obtenerla.

7. La sociedad «DIFUSA» ha realizado durante el ejercicio 2003 las siguientes operaciones que ha calificado y contabilizado como gastos a efectos del IS:

- a) Por importe de 8.000 euros, una dotación a la amortización relativa a una máquina envasadora antigua, pero aún en uso hasta la instalación de la nueva a principios de 2004, la cual se encuentra totalmente amortizada a efectos fiscales, desde el ejercicio 2002.
- b) El IS del ejercicio 2002 satisfecho el 25 de julio de 2003 por importe de 16.500 euros.

Por otra parte, en noviembre de 2002 la sociedad «DIFUSA» contabilizó una dotación a la provisión por insolvencias por importe de 70.000 euros debido al impago de una letra de cambio girada a un cliente con vencimiento el día 15 de octubre de 2002.

Posteriormente, estando aún pendiente de pago la citada obligación, la sociedad decide reclamar judicialmente el cumplimiento de la misma interponiendo una demanda que es admitida a trámite con fecha 20 de mayo de 2003.

8. En el mes de enero de 2003, «DIFUSA» recibe en su domicilio fiscal un requerimiento de la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de la Agencia Tributaria de Madrid relativo al IS del ejercicio 2001, en el cual se requiere a la sociedad para que exhiba las facturas relativas a las inversiones destinadas al fomento de las tecnologías de la información recogidas en la deducción por inversiones que, por importe de 3.000 euros, figura en la declaración del ejercicio 2001. Por este ejercicio la sociedad había presentado en plazo una declaración con un resultado a devolver de 18.000 euros.

Dentro del plazo de atención del requerimiento comparece ante el órgano gestor el señor Rivero Angulo acreditando válidamente la representación de la sociedad, pero indicando al funcionario que no se van a facilitar las facturas solicitadas por entender que la sociedad no está obligada a ello.

No obstante, el señor Rivero Angulo hace constar, y así se recoge en diligencia por el funcionario, que las inversiones destinadas al fomento de las nuevas tecnologías se corresponden con unas adquisiciones de equipos informáticos para acceso a Internet, por importe total de 300.000 euros, efectuadas a la sociedad española «PECENET, S.L.».

A mediados del mes de febrero de 2003 la oficina de Gestión Tributaria realiza un requerimiento a la sociedad «PECENET», al objeto de que confirme el importe de la adquisición que le efectuó «DIFUSA» en 2001 y remita copia de la factura emitida en su día por dicha operación.

Transcurrido el plazo establecido para atender el requerimiento, la sociedad «PECENET» no contesta al mismo.

Finalmente, con fecha 12 de marzo de 2003, «DIFUSA» recibe una comunicación de la oficina de Gestión Tributaria por la cual se notifica una propuesta de liquidación provisional por el IS del ejercicio 2001 que minora el importe solicitado a devolver por la entidad y reconoce el derecho a la devolución de 15.000 euros, como consecuencia de la falta de justificación de los importes declarados en concepto de deducción por inversiones destinadas al fomento de las tecnologías de la información.

9. En 1995, se constituyó la sociedad «CONDICIONAMIENTOS DE FUTURO, S.A.» («CONFUSA»), con un capital social equivalente a 65.000 euros, siendo socios fundadores de la misma don Felipe Asunción, soltero y natural de Lisboa, con un 15 por 100 del capital social, don Javier Salmón, casado y natural de Badajoz, con otro 15 por 100 del capital social, y la entidad «DINÁMICA DE FUTURA, S.A.» («DIFUSA»), con el 70 por 100 restante.

La sociedad «CONFUSA» tiene su domicilio social en Madrid y su ejercicio social coincide con el año natural. El administrador único desde la constitución hasta su jubilación el día 1 de abril de 2003 ha sido don Pablo Escalada. Desde esa fecha el administrador único es don Adrián Escalada.

El objeto social y la actividad de «CONFUSA» son el transporte y la logística de distribución de productos de consumo con destino a grandes superficies e hipermercados, para lo cual dispone de una plantilla de 10 trabajadores y de una pequeña flota de camiones y furgones frigoríficos en régimen de *leasing*.

10. Uno de los camiones frigoríficos de «CONFUSA» tiene asignada, entre otras, la ruta de distribución de Ceuta y en uno de sus viajes a esta ciudad el conductor del camión y empleado de la empresa, don Yusuf Alí Abdelkasser, tras realizar una entrega de productos perecederos en un supermercado ceutí, embarca de nuevo hacia Algeciras con la cámara frigorífica ya vacía.

Al llegar a la Península, y después de consignar en la Declaración Sumaria que el camión viene sin mercancías, es objeto de un registro aleatorio por los funcionarios de la Aduana de Algeciras.

En dicho registro se encuentran, en un doble fondo de la cabina del camión y cubiertos por una manta de viaje, 250 cartones (2.500 cajetillas) de cigarrillos de la marca «Güistor», y 20 botellas de güisqui de una conocida marca que sólo se produce en Segovia.

Tras la oportuna diligencia (acta de aprehensión), se instruye al conductor expediente de contrabando en la Dependencia de Aduanas de Algeciras y se le intervienen las citadas mercancías y el vehículo, que se depositan en los almacenes de la Aduana.

Don Yusuf Alí, nada más recibir la notificación del inicio del expediente, argumenta lo siguiente:

- a) Que el güisqui es nacional, como se deriva de las menciones del etiquetado, aun cuando las botellas no portan las correspondientes precintas fiscales.
- b) Que las cajetillas de «Güistor» son de lícito comercio, adquiridas en un estanco en Ceuta, como prueba el hecho de que portan la correspondiente precinta fiscal de la ciudad autónoma de Ceuta, según consta en la diligencia de aprehensión.
- c) Solicita así la devolución de los géneros intervenidos, por ser de lícito comercio y no constituir contrabando. El uso del doble fondo y de la manta lo efectuó para evitar robos en el trayecto.
- d) Las mercancías en cuestión no constituyen una expedición comercial, sino que son para consumo propio y de su numerosa familia.
- e) Adicionalmente, solicita que la valoración de los cigarrillos, efectuada por el precio máximo de venta al público en la Península (2,50 euros la cajetilla, lo que hace 6.250 euros), se efectúe según el precio de la ciudad autónoma, pues en Ceuta, donde las adquirió en expenduría autorizada, su precio es de 1,75 euros (4.375 euros).

11. Desde mediados del año 2001 la sociedad «CONFUSA» comenzó a padecer graves problemas financieros y pérdidas de explotación importantes, hasta el punto de que al finalizar el ejercicio 2002 había dejado de atender sus obligaciones corrientes de pago.

Ante esta situación, el socio mayoritario decidió sanear la sociedad asumiendo su explotación mercantil pero manteniendo la razón social de «CONFUSA» para evitar la pérdida de la clientela ya consolidada.

Para llevar a cabo el plan de saneamiento con mayor libertad, la sociedad «DIFUSA» adquirió la totalidad de las acciones de los otros dos socios fundadores de «CONFUSA» y asumió la plantilla y la flota de esta última, de tal forma que, en el mes de febrero de 2003, todos los empleados de «CONFUSA» habían sido transferidos a «DIFUSA» y continuaban realizando la misma actividad anterior.

Por otra parte, la sociedad «CONFUSA» había dejado de presentar declaraciones por las obligaciones tributarias corrientes a partir del día 20 de octubre de 2002 sin comunicar a la Administración cese de actividad alguno.

A su vez, tampoco los responsables de «DIFUSA» solicitaron de la Administración tributaria certificación sobre la situación tributaria de la sociedad «CONFUSA» antes de asumir su explotación mercantil, a pesar de que entre las obligaciones pendientes de pago de la sociedad había deudas con la Agencia Tributaria que, desde finales de 2002, se encontraban ya en fase ejecutiva de cobro.

12. Hasta febrero de 2003, todas las actuaciones realizadas por la Agencia Tributaria tendentes al cobro de las deudas de la sociedad «CONFUSA» habían tenido un resultado infructuoso, debido a la situación patrimonial de la sociedad, por lo que, con fecha 5 de marzo de 2003, la Dependencia de Recaudación competente procedió a la declaración de deudor fallido de la sociedad «CONFUSA» en relación con las deudas pendientes de pago que se indican a continuación:

- a) Autoliquidaciones de IVA de los tres primeros períodos de liquidación del año 2002. La sociedad solicitó dentro del plazo reglamentario el aplazamiento de pago de estos importes pero, en los tres casos, dada la situación financiera y ante la imposibilidad de aportar garantías, la Administración resolvió las peticiones denegando los aplazamientos solicitados.
- b) Autoliquidaciones de retenciones de IRPF de los tres primeros períodos del año 2002. La sociedad solicitó también dentro del plazo establecido para ello el aplazamiento de pago sobre los importes declarados, pero la Administración procedió a denegar dichas solicitudes por tratarse de deudas inaplazables.
- c) Sanción administrativa impuesta en 2002 por la Consejería de Transportes de la Comunidad Autónoma.

Tras la mencionada declaración de deudor fallido de «CONFUSA» la Dependencia de Recaudación competente ha iniciado actuaciones de cobro de estas deudas sobre las siguientes personas, por considerar que son responsables de las mismas de acuerdo con la normativa tributaria:

- a) El administrador de «CONFUSA».
- b) El administrador de «DIFUSA».
- c) La sociedad «DIFUSA» como sucesora de «CONFUSA».
- d) La sociedad «DIFUSA» como socio único de «CONFUSA».

13. Don Pablo, ya jubilado y una vez cerrada la operación de saneamiento de la sociedad «CONFUSA», decidió trasladarse a su casa de la costa, dejando al frente de sus negocios a su hijo Adrián, administrador único de «CONFUSA» y de «DIFUSA» desde el día 1 de abril de 2003.

La sociedad «DIFUSA» ha mantenido con don Pablo una relación laboral de personal de alta dirección y tiene entre los derechos de su contrato de trabajo un plan de pensiones, que cubre las situaciones de jubilación, invalidez y muerte de los trabajadores de la empresa.

El día 1 de abril de 2003, llegado el momento de la jubilación, don Pablo recibió de su empresa, como premio de jubilación pactado en su contrato de trabajo, 7.800 euros y comenzó a percibir una pensión mensual por parte del plan de pensiones, a razón de 1.600 euros al mes.

Además de dicho seguro don Pablo recibe 1.150 euros como pensión de la Seguridad Social y completa sus ingresos del ejercicio 2003 con los dividendos que distribuye «DIFUSA» por valor de 50.000 euros netos de retenciones anuales correspondientes a beneficios del ejercicio 2002, sin que le cobren gastos de depósito, mantenimiento o gestión.

**14.** La comunidad de propietarios del edificio donde tiene su casa don Pablo Escalada en Benidorm ha recibido una liquidación provisional de la Administración de la Agencia Tributaria de Benidorm en relación con unas retenciones de IRPF no practicadas al conserje del inmueble empleado de la comunidad.

El señor Escalada no está de acuerdo con esta liquidación, por lo que ha intentado en varias ocasiones hablar con el presidente de la comunidad para que presente un recurso en nombre de la comunidad de propietarios, pero no ha podido localizarlo por estar en un safari.

Teniendo en cuenta que el plazo para recurrir está a punto de finalizar y considerando que la liquidación practicada por la Agencia Tributaria perjudica notablemente a la comunidad de propietarios, don Pablo decidió intervenir en beneficio propio y de los demás comuneros interponiendo un recurso de reposición contra la liquidación practicada.

El día 24 de junio de 2003, al día siguiente de la fecha de presentación del recurso de reposición en la Administración de la Agencia Tributaria de Benidorm, don Pablo Escalada fallece, dejando como único heredero a su hijo don Adrián Escalada.

Al fallecer don Pablo, su hijo don Adrián recibe una ayuda por defunción de 5.500 euros y comienza a percibir, como beneficiario del plan de pensiones que «DIFUSA» tiene contratado para sus trabajadores, 600 euros al mes. Al mismo tiempo, como único heredero de don Pablo, ha adquirido las acciones de la empresa y, por ende, pasará a percibir los dividendos correspondientes.

### **SOLUCIÓN**

#### **PARTE 1.ª: ASPECTOS JURÍDICOS, CIVILES, MERCANTILES Y AQUELLOS OTROS DE ÍNDOLE TRIBUTARIA NO EXPRESAMENTE CONTEMPLADOS EN LAS OTRAS PARTES DEL INFORME**

Los aspectos mercantiles y civiles de mayor relevancia a destacar del presente dictamen son los siguientes:

Comienza el supuesto presentando a una Sociedad Anónima cuya actividad principal consiste en la comercialización de productos alimenticios denominada Sociedad «DINÁMICA DE FUTURO, S.A.» («DIFUSA»), con domicilio social en Madrid, cuyo accionista mayoritario, don Pablo Escalada, tiene asignado el cargo de administrador único que pasa a su hijo don Adrián (accionista minoritario) el día 1 de abril de 2003.

El Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (en adelante, TRLSA) dispone que entre los datos que han de expresarse en la escritura social figure el nombre, apellidos y edad de las personas que inicialmente se encarguen de la administración y representación social así como su nacionalidad y domicilio (art. 8). Asimismo, en los estatutos sociales deberá hacerse constar la estructura del órgano al que se confía la administración de la Sociedad (en este caso un único administrador), determinando a qué administradores se confiere el poder de representación (art. 9). Por lo tanto, será preciso para que el nuevo nombramiento tenga operatividad modificar la escritura social con la correspondiente inscripción en el Registro Mercantil.

Otro aspecto a destacar sería el relativo a la permuta que, como consecuencia del deseo de aumentar el número de metros cuadrados disponibles para su almacén, realiza «DIFUSA» de un solar de su propiedad en la localidad de Alcobendas por otro en la Localidad de San Sebastián de los Reyes, propiedad de la sociedad «PERMUTAS Y TASACIONES, S.A.» («PERMUTASA») y la ejecución de obras, que para la construcción de un almacén frigorífico contrata «DIFUSA» con la empresa «MONTEALTO».

Se trata de dos contratos civiles que encuentran su regulación en el Código Civil, concretamente la permuta se define en su artículo 1.538 como «contrato por el cual cada uno de los contratantes se obliga a dar una cosa para recibir otra», rigiéndose por las disposiciones concernientes a la venta en todo lo que no se halle especialmente determinado en el Título relativo a la permuta (Título V).

El contrato de ejecución de obras por su parte aparece contemplado en el Título VI del citado cuerpo legal señalando el artículo 1.544 que «en el arrendamiento de obras o servicios, una de las partes se obliga a ejecutar una obra o a prestar a la otra un servicio por precio cierto». En el caso que nos ocupa se observa que las obras no comienzan en la fecha pactada por falta de interés del dueño de la obra («DIFUSA») y que por ello «MONTEALTO» decide rescindir y reclamar una indemnización al amparo de una cláusula penal inserta en el contrato.

Por otro lado, sociedad «DINÁMICA DE FUTURA, S.A.» («DIFUSA») es socio fundador (poseyendo el 70% del capital social) de la sociedad «CONDICIONAMIENTOS DE FUTURO, S.A.» («CONFUSA») junto con otros dos socios fundadores, don Felipe Asunción, con un 15 por 100 del capital social y don Javier Salmón, con otro 15 por 100 del capital social. Dicha sociedad tiene por objeto el transporte y la logística de distribución de productos de consumo.

El administrador único desde la constitución hasta el día 1 de abril de 2003 ha sido don Pablo Escalada, sucediéndole en el cargo de administrador único su hijo, don Adrián Escalada.

En cuanto al cambio de administrador en la sociedad «CONDICIONAMIENTOS DE FUTURO, S.A.» («CONFUSA») nos remitimos a lo expuesto anteriormente en relación con el cambio de administrador en la sociedad «DIFUSA».

En cuanto a la posibilidad de que don Pablo haya podido acumular en la misma persona el cargo de administrador de «DIFUSA» con el de administrador de «CONFUSA», es necesario indicar que, a pesar de la reciente modificación introducida en el TRLSA por la Ley 26/2003, de 17 de julio, relativa, entre otros aspectos, al deber de los administradores de comunicar la participación que tuvieran en el capital de una sociedad con el mismo, análogo o complementario género de actividad al que constituya el objeto social así como los cargos o funciones que en ella ejerzan (art. 127 ter.4), en principio no debemos entender que el transporte y logística de distribución de productos de consumo sea una actividad complementaria a la de la comercialización de productos alimenticios al ser aquélla demasiado genérica.

En otro orden de cosas, para que «CONFUSA» pueda desarrollar su actividad cuenta con una plantilla de 10 trabajadores y con una pequeña flota de camiones y furgones frigoríficos en régimen de *leasing*.

El *leasing* se presenta como contrato mercantil atípico también denominado de arrendamiento financiero o con opción de compra, que permite al arrendatario del bien escoger entre tres opciones al vencimiento del plazo:

1. Adquirir el bien, pagando una última cuota de valor residual preestablecido.
2. Renovar el contrato de arrendamiento.
3. No ejercer la opción de compra, entregando el bien al arrendador.

Existen distintos tipos de *leasing*, como el financiero, operativo, *lease-back*, según las necesidades a satisfacer en cada momento.

La unipersonalidad es otro de los puntos a tratar en el presente dictamen, pues debido a graves problemas financieros desde mediados del año 2001 la sociedad «CONFUSA» dejó de atender sus obligaciones corrientes de pago, motivo por el cual el socio mayoritario («DIFUSA») para realizar un mejor saneamiento de la sociedad adquiere la totalidad de las acciones de los otros dos socios fundadores, convirtiéndose en socio único de «CONFUSA».

La disposición adicional segunda número 23 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada (en adelante, LSRL) señala que «será de aplicación a la Sociedad Anónima unipersonal lo dispuesto en el Capítulo XI de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada», se exigirá, pues, que la unipersonalidad sobrevinida como consecuencia de haber pasado un accionista a ser propietario de todas las acciones se haga constar en escritura pública que se deberá inscribir en el Registro Mercantil, expresando necesariamente la identidad del socio único.

El artículo 129 de la LSRL señala los efectos de la unipersonalidad sobrevenida al disponer que «transcurridos 6 meses desde la adquisición de la sociedad del carácter unipersonal sin que esta circunstancia se hubiere inscrito en el Registro Mercantil el socio único responderá personal, ilimitada y solidariamente de las deudas contraídas durante el período de unipersonalidad. Inscrita la unipersonalidad el socio único no responderá de las deudas contraídas con posterioridad».

En lo relativo a la transmisión de las acciones, conviene recordar que, a diferencia de la Sociedad Limitada, en la que será nula toda cláusula estatutaria que haga prácticamente libre la transmisión voluntaria de las participaciones sociales por actos *inter vivos*, en la Anónima «serán nulas las cláusulas estatutarias que hagan prácticamente intransmisible la acción», siendo sólo válidas frente a la sociedad las restricciones a la libre transmisibilidad de las acciones cuando recaigan sobre acciones nominativas y estén expresamente impuestas por los estatutos (art. 63 del TRLSA).

Finaliza el supuesto con la muerte de don Pablo el 24 de febrero de 2003 dejando como único heredero a su hijo don Adrián, que por sucesión *mortis causa* pasa a adquirir las acciones de la empresa, convirtiéndose en el socio único de «DIFUSA», siendo de aplicación lo expuesto anteriormente sobre sociedades unipersonales.

A pesar de que en este supuesto no es de aplicación lo establecido en el TRLSA acerca de las restricciones estatutarias a la transmisibilidad de las acciones, indicar que sólo serán aplicables a las adquisiciones por causa de muerte cuando así lo establezcan expresamente los estatutos tal y como preceptúa el artículo 64.1 del texto refundido.

## **PARTE 2.ª: ASPECTOS RELATIVOS AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y SOBRE EL PATRIMONIO**

### **A) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.**

#### *Punto 1*

Tanto don Pablo Escalada como su único hijo, don Adrián, obtendrán rendimientos de capital mobiliario en el IRPF por las acciones que poseen de la sociedad «DINÁMICA DE FUTURO S.A.» («DIFUSA»), conforme al artículo 23.1 del Texto Refundido de la Ley del IRPF; y, en su caso, la sociedad, por las rentas que abone, deberá efectuar la correspondiente retención o ingreso a cuenta, en función de que las rentas abonadas sean dinerarias o en especie, conforme al artículo 101 de dicho texto refundido. Además, el importe bruto de los rendimientos de capital mobiliario procedentes de dichas acciones se multiplicará en su caso por el coeficiente de 140 por 100 con carácter general, siempre que se cumplan las condiciones del citado artículo 23.1.

*Punto 9*

Como consecuencia de la constitución de la sociedad «CONFUSA», don Felipe Asunción y don Javier Salmón pasan a tener una participación en dicha sociedad, por lo que podrán obtener rendimientos de capital mobiliario, sujetos a retención o ingreso a cuenta por parte de la sociedad, en la forma expuesta en el punto anterior.

Ahora bien, don Felipe parece ser que es no residente, por lo que en todo caso quedaría sujeto al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, conforme dispone el artículo 13.1 f) del texto refundido de dicho impuesto, al ser persona física que obtiene rentas en el territorio español (art. 5 del texto refundido).

*Punto 13*

Don Pablo obtiene rendimientos de trabajo a efectos del IRPF por su relación de personal de alta dirección con la sociedad «DIFUSA», conforme al artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del IRPF, sujetos a retención cuando se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 101 del texto refundido, y los correspondientes del reglamento del impuesto. Además de los rendimientos dinerarios que pueda obtener, del supuesto se deduce que obtiene también hasta su jubilación unos rendimientos en especie de trabajo (art. 16) por las aportaciones al plan de pensiones que efectúe la sociedad. Dichas retribuciones en especie se valorarán por su importe (art. 47.1 e), del texto refundido), sin que ésta tenga obligación de efectuar ingreso a cuenta alguno por dichas aportaciones.

Al jubilarse, don Pablo declarará dentro de sus rendimientos de trabajo del IRPF el premio de jubilación percibido de la sociedad, 7.800 euros, teniendo en cuenta que ha sido generado en los años en que ha mantenido con la sociedad una relación laboral, por lo que será una renta irregular, por lo que tendrá derecho a practicar una reducción del 40 por 100, conforme al artículo 17.2 a) del texto refundido, al tener un período de generación superior a dos años y que no se obtiene de forma periódica o recurrente. Además, deberá declarar como rendimientos de trabajo la pensión mensual que percibe por parte del plan de pensiones, 1.600 euros mensuales, sujetos en su caso a retención, sin que se efectúe sobre las mismas reducción alguna, ya que no se perciben en forma de capital.

Declarará también como rendimientos de trabajo la pensión de la Seguridad Social.

Finalmente, declarará como rendimientos de capital mobiliario los dividendos percibidos de «DIFUSA», teniendo en cuenta, como hemos señalado anteriormente, que el importe a declarar será el de 50.000 euros más las retenciones efectuadas sobre dicha cantidad, y el importe resultante se multiplicará por el coeficiente de 1,4 teniendo derecho a la deducción por doble imposición de dividendos del 40 por 100; sin que pueda deducirse gasto alguno de los rendimientos íntegros de capital mobiliario.

*Punto 14*

Al fallecimiento de don Pablo, don Adrián percibe una ayuda por defunción de 5.500 euros, que deberá declarar en su autoliquidación de IRPF. No obstante, hemos de advertir que el artículo 7 r) del texto refundido establece la exención de estas prestaciones percibidas por entierro o sepelio, con el límite del importe total de los gastos incurridos. Por tanto, sólo declarará como renta no exenta la diferencia entre lo percibido y los gastos en haya incurrido como consecuencia del fallecimiento. El exceso que tribute como rendimiento de trabajo es considerado como renta notoriamente irregular, como señala el artículo 10 del Reglamento del IRPF, por lo que por ella tendrá derecho a practicar la reducción del 40 por 100 previsto en el artículo 17.2 a) del texto refundido. Además, como rendimientos de trabajo, deberá declarar las percepciones derivadas del plan de pensiones, sujetas en su caso a retención si superan los límites establecidos en el Reglamento del IRPF, como indica el artículo 16.2 a), 3.ª del Texto Refundido de la Ley del IRPF.

Además, al adquirir las acciones que poseía don Pablo, dicha transmisión estará no sujeta al IRPF, al quedar sujeta al Impuesto de Sucesiones (art. 6.4 del TRLIRPF). No obstante, los dividendos que perciba a partir de ese momento deberá declararlos como rendimientos de capital mobiliario en su declaración de IRPF, en la forma que hemos expuesto anteriormente.

**B) Impuesto sobre el Patrimonio.***Punto 1*

Don Pablo y su único hijo deberán en su caso declarar en el Impuesto sobre el Patrimonio, si quedan sujetos a dicha obligación, dentro del epígrafe de bienes de capital mobiliario, las acciones que poseen de la sociedad «DIFUSA», al ser sujetos pasivos del impuesto por obligación personal, conforme al artículo 5.uno a) de la ley del impuesto.

*Punto 9*

Por las acciones adquiridas de la sociedad «CONFUSA», tanto don Felipe como don Javier, si tienen obligación de declarar por este impuesto, deberán incluir en su declaración el valor de las acciones de la citada sociedad. Debemos considerar que don Felipe, al ser no residente, en todo caso será sujeto pasivo del Impuesto sobre el Patrimonio por obligación real, conforme al artículo 5.uno b) de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

*Punto 14*

Tras el fallecimiento de don Pablo, al adquirir los bienes don Adrián (en concreto el supuesto señala que obtiene unas acciones de la sociedad «DIFUSA»), deberá declararlos si a ello está obligado en el Impuesto sobre Patrimonio.

**PARTE 3.ª: ASPECTOS RELATIVOS AL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES***Punto 1*

La sociedad «DINÁMICA DE FUTURO S.A.» («DIFUSA») es sujeto pasivo del impuesto ya que «tiene su residencia en territorio español» (art. 7.1 TRLIS). En este sentido, «los sujetos pasivos de este impuesto serán gravados por la totalidad de las rentas que obtengan con independencia del lugar donde se hayan producido y cualquiera que sea la residencia del pagador» (art. 7.2 TRLIS).

El artículo 8.1 del TRLIS establece que «se considera residente en el territorio español las entidades en que concurran alguno de los siguientes requisitos:

- a) Que se hayan constituido de acuerdo con las leyes españolas.
- b) Que tengan su domicilio social en territorio español.
- c) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español».

Estas circunstancias acontecen en la sociedad «DIFUSA», por lo que incluirá en su base imponible la totalidad de las rentas obtenidas en cualquier lugar con independencia de la residencia del pagador.

Finalmente el artículo 8.2 del TRLIS determina como «domicilio fiscal de los sujetos pasivos residentes en territorio español, el social, siempre que en él esté efectivamente centralizada la gestión y dirección de sus negocios. En otro caso se atenderá al lugar donde se realiza dicha gestión o administración».

Si no puede determinarse con arreglo a la regla anterior «prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado».

En nuestro caso se alude únicamente a Madrid como domicilio social sin especificar más consideraciones (ubicación exacta del domicilio social de la entidad, lugar donde se centraliza la gestión, etc.). De acuerdo con lo anterior podemos indicar que el domicilio fiscal se encuentra en Madrid.

El período impositivo de la sociedad coincidirá con el ejercicio económico, sin que pueda exceder de 12 meses (art. 26 1 y 3 TRLIS). En el caso de la sociedad «DIFUSA», el período impositivo coincide con el año natural, estando obligada a presentar declaración en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores al cierre de las cuentas (art. 136.1 TRLIS). La sociedad «DIFUSA» tendrá que presentar la declaración-liquidación correspondiente al impuesto del ejercicio del 2003, entre el 1 y el 25 de julio de 2004.

*Punto 2*

La entidad «DIFUSA» adquiere una moderna maquinaria a la empresa «LA INGENIERÍA DE LA HUERTA, S.A.» el día 1 de enero del 2003, si bien dada su complejidad técnica su instalación y montaje no estará ultimada hasta el próximo ejercicio.

El artículo 11.1 del TRLIS establece que serán deducibles las cantidades que en concepto de amortización de inmovilizado material correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso u obsolescencia.

El artículo 1.2 del RIS regula el importe a amortizar: «será amortizable el precio de adquisición o coste de producción, excluido en su caso el valor residual». Además, «la amortización se practicará elemento por elemento» (art. 1.3 RIS) y «los elementos patrimoniales del inmovilizado material empezarán a amortizarse desde su puesta en condiciones de funcionamiento» (art. 1.4 RIS).

De acuerdo con todo lo anterior, la sociedad no podrá empezar a amortizar, y por tanto no será gasto fiscalmente deducible hasta el ejercicio 2004, ya que los trabajos de instalación y montaje no finalizan hasta el ejercicio 2004, fecha en la que el inmovilizado se pondrá en condiciones de funcionamiento.

*Punto 3*

El artículo 39 del TRLIS establece que «las inversiones realizadas en bienes de activo material destinadas a la protección del medio ambiente, consistentes en instalaciones que eviten la contaminación atmosférica procedente de instalaciones industriales, etc., tendrán derecho a practicar una deducción en cuota del 10 por 100 de las inversiones que estén incluidas en programas, convenios o acuerdos con la Administración medioambiental competente».

El artículo 43 del RIS determina que «la base del cálculo de la deducción será el precio de adquisición o coste de producción».

Finalmente el artículo 45.1 del RIS enumera los requisitos para poderse deducir:

- a) «Que la inversión se realice para dar cumplimiento a la normativa vigente en materia del medio ambiente sobre emisiones a la atmósfera, vertidos de agua.
- b) Que la inversión se lleve a cabo en planes convenios aprobados o celebrados con la administración competente en materia medio ambiental. La prueba del cumplimiento de este requisito se realizará mediante la certificación de convalidación de la inversión expedida por la Administración competente.»

En nuestro caso, en los años 2001 y 2002, las inversiones realizadas por 80.000 y 30.000 euros cumplían los requisitos de la deducción al haber sido emitido el certificado de convalidación correspondiente. Por el contrario en el año 2003 la Consejería competente deja de certificar la idoneidad de la inversión para cumplir con las finalidades de protección del medio ambiente y consiguientemente la sociedad no tiene derecho a aplicar la deducción del artículo 39 del TRLIS por los restantes 40.000 euros.

Independientemente de lo anterior, la sociedad tendrá derecho a amortizar la depuradora siempre que cumpla con los requisitos establecidos en los artículos 11 y 19.3 del TRLIS, y 1 al 5 del RIS.

#### *Punto 4*

La sociedad «DIFUSA» permuta un solar de su propiedad en Madrid cuyo valor neto contable es de 1.000.000 de euros por otro solar situado en San Sebastián de los Reyes propiedad de la sociedad «PERMUTASA», cuyo valor contable es de 900.000 euros y el valor de mercado de 1.600.000 euros.

Desde el punto de vista contable la sociedad no habrá reflejado ninguna plusvalía, según lo establecido por la Resolución del ICAC de 30 de julio de 1991 sobre inmovilizado material.

En el ámbito fiscal el artículo 15.2 e) del TRLIS establece que el bien recibido se valorará por el valor de mercado, 1.600.000 euros. Además, en el caso de permuta, la entidad integrará en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado de los elementos recibidos, 1.600.000 euros, y el valor contable de los entregados, 1.000.000 de euros, realizándose un ajuste extracontable temporal positivo por importe de 600.000 euros (art. 15.3 TRLIS). Dicho ajuste revertirá como negativo en ejercicio posterior: «tratándose de elementos no amortizables integrantes del inmovilizado en el período impositivo que los mismos se transmitan» [art. 18 b) TRLIS].

En cuanto a la indemnización, nos encontramos ante una penalidad impuesta como consecuencia del incumplimiento total o parcial de obligaciones contraídas derivadas del ejercicio de la actividad.

Estas indemnizaciones se devengan cuando resultan firmes por aplicación de las cláusulas del contrato, reconocimiento del obligado a ellas, fallo judicial, dictamen pericial, o cualquier otra causa. En nuestro caso la sociedad «DIFUSA» satisface la indemnización por incumplimiento de contrato, y suponiendo que la sociedad ha contabilizado la indemnización como un gasto (art. 19.3 TRLIS) no existirá ningún ajuste extracontable, ya que dicho gasto se admite fiscalmente en el ejercicio de su devengo (año 2003). Para la sociedad «MONTE ALTO» tendrá la consideración de ingreso formando parte de su resultado contable y por tanto de la base imponible del IS del período impositivo del devengo de la indemnización.

*Punto 5*

Desde la fecha de la adjudicación en noviembre del 2003, por parte de la sociedad «DIFUSA» se procederá a la amortización del local, teniendo la consideración de gasto fiscalmente deducible siempre que esté contabilizado (art 19.3) y se cumplan los requisitos de los artículos 11 del TRLIS, y 1 a 5 del RIS.

El local no se puede considerar como usado, ya que el artículo 2.4 del RIS indica que los edificios que tienen una antigüedad inferior a 10 años no tienen la consideración de bienes usados a efectos fiscales.

*Punto 7*

## I. Letra a).

El artículo 1.4 del RIS establece que «una vez determinado el comienzo de la amortización debe precisarse cuándo finaliza la misma. A estos efectos la duración de la amortización debe coincidir con la vida útil del elemento. En particular la vida útil de los elementos del inmovilizado material es el período de tiempo en el que debe quedar completamente amortizado el elemento excluido el valor residual del mismo».

Dependiendo del método utilizado en la amortización de los bienes según los artículos 11 del TRLIS y 2 a 5 del RIS la vida útil será:

- Método de tablas: la vida útil no puede sobrepasar el período máximo de amortización.
- Método degresivo o números dígitos: la vida útil coincidirá con el período de amortización elegido.
- Método plan especial: la vida útil será la que el sujeto pasivo haya fijado en el plan sometido a la aprobación de la Administración tributaria.

En nuestro caso, la entidad sigue amortizando una maquinaria que se encuentra en uso, pero que está totalmente amortizada a efectos fiscales desde el ejercicio 2002. Esto implica que la sociedad en ejercicios anteriores llevó o debió llevar como gasto la totalidad de la inversión realizada, por lo que no le corresponde en este ejercicio ninguna cantidad a deducirse vía amortización referente a dicho inmovilizado. Como la sociedad ha contabilizado en este ejercicio dicho gasto, se producirá un ajuste extracontable positivo permanente por importe de 8.000 euros.

## II. Letra b).

El artículo 14.1 b) del TRLIS determina que «no tendrán la consideración de ingresos y gastos fiscales los que figuren en el resultado contable como consecuencia de la contabilización del IS».

En el caso que nos ocupa la sociedad «DIFUSA» contabiliza como gasto en el ejercicio 2003 el importe de 16.500 euros correspondiente al IS del ejercicio 2002, produciéndose un ajuste extracontable positivo de carácter permanente por dicha cuantía, al no admitirse fiscalmente.

## III. Provisión por insolvencias.

Al margen de lo anterior, el artículo 12.2 del TRLIS enumera las causas para computar como gasto, en la base imponible de las sociedades, las provisiones por insolvencia de deudores:

- Transcurso de 6 meses desde el vencimiento de la obligación.
- Deudor declarado en quiebra, suspensión de pagos.
- Deudor procesado por delito de alzamiento de bienes.
- Que las obligaciones pendientes hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.

En nuestro caso en el año 2002, la sociedad dotó una provisión por insolvencias por importe de 70.000 euros dicha cantidad no fue deducible fiscalmente, ya que no habían transcurrido 6 meses desde el vencimiento de la obligación, ni se produjo la reclamación judicial, y tampoco se cumplían los otros casos que hemos mencionado anteriormente en la persona del deudor, por lo que se generó un ajuste extracontable positivo temporal por importe de 60.000 euros.

En el ejercicio 2003 se cumple, además de la inscripción contable en el ejercicio 2002 (art. 19.3 TRLIS), el requisito de transcurso de los 6 meses desde el vencimiento de la obligación, y se reclama judicialmente el incumplimiento de la obligación siendo admitida a trámite, lo que conlleva que pueda ser admitido el gasto fiscal en el año 2003, generándose un ajuste extracontable negativo temporal (reversión del año anterior) por importe de 70.000 euros.

## Punto 8

Las inversiones destinadas al fomento de nuevas tecnologías se corresponden con unas adquisiciones de equipos informáticos para acceso a Internet por importe de 300.000 euros realizadas por

la sociedad «DIFUSA» a la sociedad «PECENET, S.L.». Dicha inversión autoriza a la sociedad a aplicarse una deducción del 10 por 100 del importe satisfecho, en nuestro caso 3.000 euros según establece el artículo 36 del TRLIS.

No obstante, para tener derecho a dicha deducción, que se efectuó en el año 2001, se deberá acreditar la realización de la inversión mediante las facturas de adquisición de los equipos informáticos, la consideración de empresa de reducida dimensión el año en que se efectúa la inversión (ejercicio 2001) según los requisitos del artículo 108 del TRLIS, y que los bienes se mantengan en funcionamiento durante un plazo de 3 años o su vida útil, según el artículo 44.3 del TRLIS. Además, que el importe de la deducción tenga en cuenta el límite establecido por el artículo 44.1 del TRLIS.

En este sentido la deducción no podrá exceder conjuntamente con el resto de deducciones previstas en el Capítulo IV del Título VI del TRLIS del 35-45 por 100 de la cuota líquida del período impositivo minorado en las deducciones por doble imposición interna e internacional y las bonificaciones a que tenga derecho el contribuyente.

En nuestro caso la sociedad no aporta las facturas correspondientes, al margen de suponer que se cumplen los demás requisitos la sociedad no tendrá derecho a aplicarse dicha deducción.

#### *Punto 9*

Las sociedades «CONFUSA» y «DIFUSA» se encuentran vinculadas, ya que el artículo 16.2 a) del TRLIS considera personas o entidades vinculadas entre otros casos el supuesto de «una sociedad y sus socios», siendo necesaria «una participación igual o superior al 5 por 100, ó 1 por 100 si se trata de valores cotizados en un mercado secundario». En nuestro caso existe vinculación entre ambas sociedades, ya que «DIFUSA» participa en el 70 por 100 de la sociedad «CONFUSA».

Consecuencia de lo anterior, la Administración tributaria podrá valorar dentro del período de prescripción por su valor normal del mercado, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas, cuando la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiera correspondido por la aplicación del valor normal del mercado, o un diferimiento de dicha tributación (art. 16.1 del TRLIS).

En el caso del supuesto la regla especial de valoración (valor de mercado) es aplicable a cualquier tipo de operación entre las dos sociedades, cuando de la misma se derive un perjuicio para la Hacienda Pública con independencia de los tipos de renta que las mismas pudieran generar. A estos efectos el TRLIS no califica las rentas en función de sus fuentes de procedencia dado que todas ellas están sometidas al mismo régimen fiscal en el IS. En definitiva es aplicable a cualquier operación tanto si se generan ingresos o gastos, como si los mismos son ordinarios o extraordinarios desde el punto de vista de su calificación contable.

Finalmente, y como en esta parte del supuesto aparece la sociedad «CONFUSA», hemos de señalar que le es aplicable también a esta sociedad lo expuesto en el punto primero.

### *Punto 13*

Las aportaciones empresariales a planes de pensiones tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible para la empresa siempre que ésta se hubiera contabilizado (art. 19.3 TRLIS) y se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 13.3 del TRLIS:

- a) «Que sean imputables fiscalmente a las personas a las que se vinculen las prestaciones.
- b) Que se transmita de forma irrevocable el derecho a su percepción.
- c) Que se transmita la titularidad y la gestión de los recursos.»

Además la sociedad «DIFUSA» podrá practicar una deducción de la cuota íntegra del 10 por 100, conforme al artículo 43.1 del TRLIS, «de las contribuciones empresariales imputadas a los trabajadores con retribuciones brutas inferiores a 27.000 euros, siempre que tales retribuciones se realicen a planes de empleo o mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social de los que sea promotor la sociedad, cuando se trate de trabajadores con retribuciones brutas anuales iguales o superiores a 27.000 euros se realizará sobre la parte proporcional de las contribuciones empresariales que correspondan al importe mencionado anteriormente».

Como requisitos adicionales para practicar dicha deducción se exige (DGT 4-6-2002):

1. Que las contribuciones se realicen a planes de pensiones del sistema de empleo.
2. Que la empresa sea promotora.
3. Que las cantidades se imputen fiscalmente a los trabajadores.
4. Que las aportaciones no deriven del proceso de exteriorización.
5. Que las cantidades no deriven de expedientes de regulación de empleo.

Dicha deducción estará dentro de las normas comunes referidas a las deducciones del Capítulo IV del Título VI del TRLIS (deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades establecidas en el art. 44 TRLIS).

En cuanto al premio de jubilación siempre que éste esté contabilizado (art. 19.3 TRLIS) será gasto fiscalmente deducible no generando ningún ajuste fiscal. No obstante habría que tener en cuenta si dicho premio está dentro de los valores de mercado, ya que es de aplicación el artícu-

lo 16.2 a) del TRLIS al ser don Pablo socio en un 85 por 100 de la sociedad «DIFUSA», según lo mencionado en el punto 9 anterior.

En cuanto al pago de dividendos de la sociedad es considerado contable y fiscalmente como retribución del capital propio, sin que tenga la consideración de gasto deducible [art. 14.1 a) TRLIS], por lo que no se genera ningún ajuste extracontable.

Se ha procedido a la retención correspondiente del pago del dividendo según los apartados 1 a) y 6 del artículo 140 del TRLIS.

#### *Punto 14*

El pago del dividendo de la sociedad es considerado contable y fiscalmente como retribución del capital propio, sin que tenga la consideración de gasto deducible [art. 14.1 a) TRLIS], por lo que no se genera ningún ajuste extracontable.

### **PARTE 4.ª: ASPECTOS RELATIVOS A LOS IMPUESTOS SOBRE EL VALOR AÑADIDO Y SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS**

#### *Punto 1*

La entidad «DIFUSA» de conformidad con el artículo 5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, tiene la consideración de empresario o profesional, dado que según el mismo: «A los efectos de lo dispuesto en esta ley, se reputarán empresarios o profesionales:

- a) ...
- b) Las sociedades mercantiles, en todo caso.»

Por su parte, el artículo 4.º de la citada ley señala:

«Uno. Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las Entidades que las realicen.

Dos. Se entenderán, en todo caso, realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

- a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles.
- b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al impuesto».

#### *Punto 2*

La actividad de la entidad «DIFUSA», es decir, la comercialización de productos de alimentación, es una actividad sujeta y no exenta del IVA, tributando de conformidad con el artículo 91 en los siguientes tipos impositivos reducidos.

Se aplicará el tipo del 7 por 100 a las operaciones siguientes:

Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de sustancias o productos, cualquiera que sea su origen que, por sus características, aplicaciones, componentes, preparación y estado de conservación, sean susceptibles de ser habitual e idóneamente utilizados para la nutrición humana o animal, de acuerdo con lo establecido en el Código Alimentario y las disposiciones dictadas para su desarrollo, excepto las bebidas alcohólicas.

Se aplicará el tipo del 4 por 100 a las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los siguientes bienes:

- a) El pan común, así como la masa de pan común congelada y el pan común congelado destinados exclusivamente a la elaboración del pan común.
- b) Las harinas panificables.
- c) Los siguientes tipos de leche producida por cualquier especie animal: natural, certificada, pasteurizada, concentrada, desnatada, esterilizada, UHT, evaporada y en polvo.
- d) Los quesos.
- e) Los huevos.
- f) Las frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales, que tengan la condición de productos naturales de acuerdo con el Código Alimentario y las disposiciones dictadas para su desarrollo.

En relación con la adquisición de la maquinaria a la entidad «LA INGENIERÍA DE LA HUERTA, S.A.» deben tenerse en cuenta dos cuestiones:

En primer lugar, el IVA soportado en la operación y, en segundo lugar, su deducibilidad.

Con relación al IVA soportado, el artículo 75 de la Ley 37/1992 señala que el devengo se produce en las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable, por lo que al indicarse en el supuesto que dada la complejidad técnica, su instalación y montaje no estarán ultimados hasta el año 2004, deberemos entender que el devengo se producirá en ese momento. Lo anterior nos plantea el carácter de los vencimientos trimestrales de este ejercicio 2003, que deberemos considerar como pagos anticipados, con lo que el IVA se devengará de conformidad con el artículo 75 citado en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos. Por otra parte y en relación con la base imponible de estos pagos anticipados, debe tenerse en cuenta que el artículo 78 de la Ley 37/1992 excluye de la misma los intereses por el aplazamiento en el pago del precio en la parte en que dicho aplazamiento corresponda a un período posterior a la entrega de los bienes o la prestación de los servicios, por lo que en este caso al ser los intereses anteriores a la entrega del bien formarán parte de la base imponible, tributando por tanto la totalidad de los pagos anticipados al tipo del 16 por 100.

En cuanto a la segunda cuestión, hay que señalar que según dispone el artículo 98 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA «el derecho a la deducción nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles».

Este derecho se ejercerá con arreglo a las condiciones señaladas en el artículo 99 de la ley del impuesto, que son las siguientes:

«En las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada uno de los períodos de liquidación, los sujetos pasivos podrán deducir globalmente el montante total de las cuotas deducibles soportadas en dicho período del importe total de las cuotas del IVA devengadas durante el mismo período de liquidación en el territorio de aplicación del impuesto como consecuencia de las entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias de bienes o prestaciones de servicios por ellos realizadas.

Las deducciones deberán efectuarse en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, sin perjuicio de su rectificación posterior si aquél fuese alterado.

(...)

El derecho a la deducción sólo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al período de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiesen transcurrido cinco años contados a partir de la presentación del mencionado derecho.

(...)

Cuando la cuantía de las deducciones procedentes supere el importe de las cuotas devengadas en el mismo período de liquidación, el exceso podrá ser compensado en las declaraciones-liquidaciones posteriores, siempre que no hubiesen transcurrido cinco años contados a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se origine dicho exceso.

No obstante, el sujeto pasivo podrá optar por la devolución del saldo existente a su favor cuando resulte procedente en virtud de lo dispuesto en el Capítulo II de este Título, sin que en tal caso pueda efectuar su compensación en declaraciones-liquidaciones posteriores, cualquiera que sea el período de tiempo transcurrido hasta que dicha devolución se haga efectiva.»

Por consiguiente, la deducción se realizará en el momento en el que se devengue la cuota del impuesto y con arreglo al destino posible que vaya a dar al bien adquirido.

#### *Punto 4*

En relación con la permuta de solares debemos destacar que se trata de dos operaciones sujetas y no exentas del IVA, dado que las entidades transmitentes tienen la consideración de empresarios a efectos del IVA (art. 5 LIVA), se trata de bienes integrantes de su patrimonio empresarial (art. 4 LIVA), y no es de aplicación la exención del artículo 20.1.20 de la Ley 37/1992 que se refiere a las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

El tipo de gravamen de estas operaciones será el 16 por 100, por lo que «DIFUSA» tendrá al mismo tiempo un IVA devengado por el importe repercutido al transmitir su solar, y un IVA soportado por la adquisición del solar de «PERMUTASA», cuya deducción se realizará en el momento en el que se devengue la cuota del impuesto y con arreglo al destino posible que vaya a dar al bien adquirido.

Debe recordarse que según el artículo 4.cuatro de la Ley 37/1992:

«Cuatro. Las operaciones sujetas a este impuesto no estarán sujetas al concepto "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las operaciones que se indican a continuación:

- a) Las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del impuesto, salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el artículo 20.dos.
- b) Las transmisiones de valores a que se refiere el artículo 108, apartado dos, números 1.º y 2.º de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.»

Respecto a la indemnización satisfecha por «DIFUSA» a la constructora «MONTE ALTO» como consecuencia del incumplimiento del contrato celebrado con la misma, debe señalarse que en este caso, la indemnización percibida no estará sujeta a IVA al no constituir contraprestación o compensación de entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto. Por otra parte debe tenerse en cuenta que en el supuesto de resolución del contrato de compraventa por causa legal contenida en dicho contrato, se deberá rectificar la base imponible devolviendo al comprador el IVA repercutido de conformidad con el artículo 80 de la Ley 37/1992, si bien la rectificación de las cuotas impositivas deberá efectuarse siempre que no hubiesen transcurrido cinco años a partir de la fecha en que se hayan producido las circunstancias determinantes de la ineficacia de la operación gravada.

#### Punto 5

Respecto a la actuación de «DIFUSA», emitiendo ella misma la factura, figurando como entidad emisora y como entidad destinataria, en la adquisición del inmueble en subasta judicial, debe señalarse que no es correcta de conformidad con la disposición adicional sexta de la Ley 37/1992, que establece que:

«En los procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa, los adjudicatarios que tengan la condición de empresario o profesional a efectos de este impuesto están facultados, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, y con respecto a las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al mismo que se produzcan en aquéllos, para:

- 1.º Expedir la factura en que se documente la operación y se repercuta la cuota del impuesto, presentar la declaración-liquidación correspondiente e ingresar el importe del impuesto resultante.
- 2.º Efectuar, en su caso, la renuncia a las exenciones prevista en el apartado dos del artículo 20 de esta ley.»

En el supuesto analizado no será necesario renunciar a la exención, dado que el transmitente es un promotor, siendo una primera transmisión de una edificación y por tanto sujeta y no exenta, si bien debe tenerse en cuenta que el tipo de tributación será el 16 por 100, y no como parece indicar el supuesto el 7 por 100, de conformidad con el artículo 91 de la Ley 37/1992.

*Punto 9*

La constitución de la entidad «CONDICIONAMIENTOS DE FUTURO, S.A.» («CONFUSASA») es una operación sujeta al concepto operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de conformidad con el artículo 19 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que establece que:

«1. Son operaciones societarias sujetas:

1.º La constitución, aumento y disminución de capital, fusión, escisión y disolución de sociedades.»

Estará obligada al pago del impuesto a título de contribuyente, de conformidad con el artículo 23 del citado Real Decreto Legislativo, la sociedad, siendo la base imponible el importe nominal en que el capital quede fijado inicialmente con adición de las primas de emisión, en su caso, exigidas (art. 25), y la cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base el tipo de gravamen del 1 por 100 (art. 26).

Por último, la entidad «CONFUSA», de conformidad con el artículo 5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, tiene la consideración de empresario o profesional y su actividad esta sujeta y no exenta del IVA.

**PARTE 5.ª: ASPECTOS RELATIVOS A ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES***Punto 10*

A) Descripción del ilícito.

A tenor de lo dispuesto en los artículos 2 y 11, respectivamente, de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando, cometen delito de contrabando o infracción administrativa de contrabando, en función del valor de los géneros o de la concurrencia de determinadas circunstancias (por ejemplo que se trate de drogas tóxicas, estupefacientes, armas o explosivos), entre otros, quienes:

- a) Importen o exporten mercancías de lícito comercio sin presentarlas para su despacho en las oficinas de aduanas o en los lugares habilitados por la Administración aduanera.
- b) Realicen operaciones de importación, exportación, producción, comercio, tenencia, circulación o rehabilitación de géneros estancados o prohibidos, sin cumplir los requisitos establecidos por las leyes.

A los efectos de lo señalado en la letra a), la propia Ley Orgánica matiza que la ocultación o sustracción dolosa de cualquier clase de mercancías a la acción de la Administración aduanera dentro de los recintos o lugares habilitados equivaldrá a la no presentación de las mercancías.

Es una evidencia que los hechos descritos constituyen una importación de mercancías en el territorio aduanero de la Unión Europea, dado que Ceuta y Melilla no forman parte de dicho territorio, tal como se establece en el artículo 3 del Reglamento CEE/2913/1992, del Consejo, de 12-10-1992, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario (CAC).

Es evidente también que las mercancías en cuestión son mercancías no comunitarias, dado que aunque originariamente hubiesen tenido ese estatuto aduanero, lo habrían perdido cuando salieron efectivamente del territorio aduanero de la Unión Europea, tal como prescribe el artículo 4.8 del CAC, cuando fueron trasladadas a Ceuta donde, al parecer, fueron adquiridas por don Yusuf Alí.

Por todo lo anterior hay que concluir que los hechos descritos (falta de presentación de las mercancías en la aduana, constatada tanto por su no inclusión en la declaración sumaria –como prescribe el artículo 43 del CAC– como por haberlas ocultado en un doble fondo de la cabina del camión dentro del recinto de la Aduana de Algeciras) encajan perfectamente dentro de los ilícitos descritos en los artículos 2 y 11 de la Ley de Represión del Contrabando, a que hemos hecho referencia en párrafos precedentes.

#### B) Delito de contrabando o infracción administrativa de contrabando.

Para determinar si estamos ante uno u otra hemos de atender exclusivamente al valor de los géneros aprehendidos, dado que no se trata de drogas, estupefacientes, explosivos ni de ningún otro bien cuya tenencia constituya delito.

El artículo 2 de la Ley de Represión del Contrabando dispone que será delito cuando el valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos aprehendidos sea igual o superior a 18.030,36 euros, salvo que se trate de labores del tabaco, en cuyo caso será delito si su valor es superior a 6.010,12 euros.

Para efectuar la valoración de los bienes aprehendidos en este supuesto hemos de estar a lo que prescriben los artículos 1.6 y 10 de la Ley Orgánica 12/1995.

A tenor de lo dispuesto en el artículo 1.6, a los efectos de esta ley, se entenderá por «géneros o efectos estancados» los artículos, productos o sustancias cuya producción, adquisición, distribución o cualquier otra actividad concerniente a los mismos sea atribuida por Ley al Estado con carácter de monopolio, así como las labores del tabaco y todos aquellos a los que por ley se otorgue dicha condición.

El artículo 10 de la ley es claro y meridiano a la hora de determinar cómo deben valorarse los géneros estancados (como son las labores del tabaco): por su precio máximo de venta al público, caso de estar señalado.

Como según el enunciado el precio máximo de venta al público, de una cajetilla como las aprehendidas, en expendedoría de tabaco y timbre situada en la Península es de 2,50 euros, la valoración de las 2.500 aprehendidas es de  $2.500 \times 2,50 = 6.250$  euros.

Por lo tanto, y con independencia de la valoración que deba hacerse de las 20 botellas de güisqui, nos encontramos en presencia de un presunto delito de contrabando.

#### C) Comiso.

A tenor de lo dispuesto en el artículo 5 de la Ley Orgánica 12/1995, toda pena que se impusiere por un delito de contrabando llevará consigo el comiso de, entre otros, los siguientes bienes, efectos e instrumentos:

- a) Las mercancías que constituyan el objeto del delito.
- b) Los medios de transporte con los que se lleve a efecto la comisión del delito, salvo que pertenezcan a un tercero que no haya tenido participación en éste y el juez o el tribunal competente estimen que dicha pena accesoria resulta desproporcionada en atención al valor del medio de transporte objeto del comiso y al importe de las mercancías objeto del contrabando.

Según el apartado 3 de este artículo, los bienes, efectos e instrumentos definitivamente decomisados por sentencia se adjudicarán al Estado.

En el artículo 6 se dispone que el juez o tribunal competentes acordarán la intervención de los bienes, efectos e instrumentos a que se refiere el artículo anterior, a resultas de lo que se decida en la resolución que ponga término al proceso, pudiendo, en atención a las circunstancias del hecho y a las de sus presuntos responsables, designar a éstos como depositarios de los bienes, efectos o instrumentos intervenidos con prestación, en su caso, de la garantía que se establezca.

#### D) Procedimiento administrativo y jurisdicción penal.

Según dispone el artículo 17 del Real Decreto 1649/1998, de 24 de julio, por el que se desarrolla el Título II de la Ley Orgánica 12/1995, de Represión del Contrabando, relativo a las infracciones administrativas de contrabando, en cualquier momento del procedimiento sancionador en el que el órgano competente (en este caso el Jefe de la Dependencia de Aduanas de Algeciras) una vez efectuada la valoración de los géneros intervenidos estime que los hechos pudieran ser constitutivos de delito de contrabando, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, notificándolo al interesado, y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente.

A tal efecto el Jefe de la Dependencia de Aduanas de Algeciras deberá acordar la remisión del expediente, junto con las actuaciones practicadas, al Juzgado ordinario que corresponda según su competencia, poniendo a su disposición las mercancías intervenidas.

Dispone finalmente este artículo que la sentencia condenatoria de la autoridad judicial excluya la imposición de sanción por infracción administrativa de contrabando, pero que si la autoridad judicial no apreciara la existencia de delito, la Administración aduanera continuará el expediente con base a los hechos que los tribunales hayan considerado probados mediante resolución judicial firme.

#### E) Conclusión.

Aunque, como ya se ha señalado, tendrá que ser el juez o el tribunal quienes diluciden cuanto proceda acerca del expediente de contrabando que les habrá sido remitido por el Jefe de la Dependencia de Aduanas de Algeciras, simplemente queremos terminar este comentario señalando lo que, a priori, parecen merecer las argumentaciones del señor Abdelkasser.

En cuanto a la primera de sus argumentaciones, esto es, que el güisqui aprehendido sea de fabricación nacional, es absolutamente irrelevante dado que, como ya se ha señalado, su salida efectiva del territorio aduanero de la Unión Europea con destino a Ceuta (salida probada además con la ausencia de las reglamentarias precintas fiscales) le hizo perder su estatuto de mercancía comunitaria, con lo que a la reintroducción del güisqui en dicho territorio tuvo que ser presentado en aduana y no se hizo.

En cuanto a la segunda de sus argumentaciones, relativa a que las cajetillas «Güistor» son de lícito comercio, que fueron adquiridas en un estanco en Ceuta y que portan unas precintas de dicha Ciudad Autónoma, es también irrelevante. No se discute aquí si las mercancías son o no son de lícito comercio ni de si han pagado o no la fiscalidad indirecta exigible en Ceuta. Se trata de unas mercancías no comunitarias que no han sido presentadas a la aduana con ocasión de su introducción en el territorio aduanero de la Unión Europea. Sólo de eso.

La tercera de sus argumentaciones, mediante la que solicita la devolución de los géneros intervenidos, relativa a que los hechos descritos no constituyen contrabando dado que el doble fondo en el que los portaba no tenía como finalidad su ocultación sino la de evitar posibles robos en el trayecto, es audaz pero parece inverosímil, aunque será la autoridad judicial la que en todo caso tendrá que decidir sobre el particular.

La cuarta de sus argumentaciones, esto es, que los géneros aprehendidos no constituyen expedición comercial y que eran para consumo propio y de su familia, además de sorprendente es también intrascendente, dado que la Ley de Represión de Contrabando, cuando tipifica los delitos y las infracciones administrativas de contrabando, describe exclusivamente una serie de hechos ilícitos y procede a la valoración de los géneros objeto de los mismos, sin entrar en consideración alguna acerca de la posible finalidad a que pensaba destinarlos el presunto infractor.

Finalmente, no es posible aceptar tampoco la quinta de sus argumentaciones, consistente en que se valoren las labores del tabaco aprehendidas según su precio en expendeduría de Ceuta, dado que el ilícito ha tenido lugar en la Península y el artículo 10 de la Ley de Represión del Contrabando es claro al respecto: los géneros estancados se valorarán por su precio máximo de venta al público.

## PARTE 6.ª: ASPECTOS CONTABLES

### Punto 2

A efectos de solución en primer lugar vamos a entender que la maquinaria, aunque a 31 de diciembre de 2003, no está terminada y en condiciones de funcionamiento, sí que se ha entregado por parte del proveedor, que es lo que parece desprenderse del enunciado.

La contabilización de las adquisiciones de inmovilizado con pago aplazado e intereses está descrita en la Norma de Valoración 9.ª del Plan General de Contabilidad (PGC):

«Las deudas por compra de inmovilizado se valorarán por su nominal. Los intereses incorporados al nominal, excluidos los que se hayan integrado en el valor del inmovilizado, figurarán separadamente en el activo del balance, imputándose anualmente a resultados en las cantidades que correspondan de acuerdo con un criterio financiero».

Por la adquisición, el 1 de enero de 2003, de la maquinaria:

|        |                                      |                                                   |        |
|--------|--------------------------------------|---------------------------------------------------|--------|
| 18.000 | Maquinaria en montaje (233)          |                                                   |        |
| 600    | Gastos por intereses diferidos (272) |                                                   |        |
|        |                                      | a Proveedores a corto plazo de inmovilizado (523) | 12.400 |
|        |                                      | (3.100 × 4)                                       |        |
|        |                                      | a Proveedores de inmovilizado a largo plazo (173) | 6.200  |
|        |                                      | (3.100 × 2)                                       |        |
|        |                                      | _____ x _____                                     |        |

La sociedad ha utilizado las cuentas *Proveedores a corto plazo de inmovilizado (523)* y *Proveedores de inmovilizado a largo plazo (173)*, aunque lo más correcto, desde un punto de vista estrictamente contable de las cuentas *Efectos a pagar a corto plazo (524)* y *Efectos a pagar a largo plazo (174)*.

Pago de los gastos de formalización de deudas. El tratamiento contable de esta operación está descrito en la Norma de Valoración 7.<sup>a</sup> 1 del PGC.

«Los gastos de formalización de deudas se valorarán por su precio de adquisición o su coste de producción.

En principio, estos gastos deberán afectarse al ejercicio a que correspondan; excepcionalmente, dichos gastos podrán distribuirse en varios ejercicios, en cuyo caso deberán imputarse a resultados durante el plazo de vencimiento de las correspondientes deudas y de acuerdo con un plan financiero; en todo caso, deberán estar totalmente imputados cuando se amorticen las deudas a que correspondan».

|       |                                |  |     |
|-------|--------------------------------|--|-----|
| 300   | Otros gastos financieros (669) |  |     |
|       | a Tesorería (57)               |  | 300 |
| _____ | x _____                        |  |     |

Por el pago de cuatro letras durante el ejercicio 2003:

|        |                                                 |  |        |
|--------|-------------------------------------------------|--|--------|
| 12.400 | Proveedores a corto plazo de inmovilizado (523) |  |        |
|        | a Tesorería (57)                                |  | 12.400 |
| _____  | x _____                                         |  |        |

Por la imputación de los intereses devengados por la operación durante el año 2003:

|       |                                        |  |     |
|-------|----------------------------------------|--|-----|
| 400   | Gastos financieros (66)                |  |     |
|       | a Gastos por intereses diferidos (272) |  | 400 |
| _____ | x _____                                |  |     |

Por otro lado, el enunciado señala que la sociedad tiene la intención de capitalizar la máxima cuantía de gastos financieros posible. La capitalización de los gastos financieros en el inmovilizado material está contemplada en la Norma de Valoración 2.<sup>a</sup> del PGC.

«Se permite la inclusión de los gastos financieros en el precio de adquisición, siempre que tales gastos se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del activo y hayan sido girados por el proveedor, o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, destinada a financiar la adquisición. En este caso, su inscripción en el activo deberá señalarse en la memoria.»

Dado que la maquinaria no ha entrado en funcionamiento a 31 de diciembre del año 2003, se podrán capitalizar todos los gastos financieros devengados hasta ese momento, es decir, 400 euros. En cuanto a los gastos de formalización de deudas, se imputarán los 2/3 de los mismos, es decir, el importe proporcional correspondiente a 12 meses sobre 18 meses.

|     |                                                                           |     |
|-----|---------------------------------------------------------------------------|-----|
| 600 | <i>Maquinaria en montaje (233)</i>                                        |     |
|     | a <i>Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso (733)</i> | 600 |
|     | _____ x _____                                                             |     |

Después de las anotaciones contables anteriores el saldo de la maquinaria en curso es de 18.600, importe que coincide con el facilitado por el enunciado del ejercicio. Por otro lado, también se facilita el valor de mercado de este activo, el cual es superior al coste por lo que no procede corrección valorativa alguna.

### Punto 3

Al inicio del ejercicio 2003 existen pendientes de aplicar deducciones por importe de 40.000 euros. Estas deducciones se habrán contabilizado en la cuenta *Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicación a corto plazo (4742)*. La contabilización de esta partida está descrita en la Resolución del ICAC sobre algunos aspectos de valoración sobre la norma decimosexta del PGC (IS), la cual señala en el apartado Primera.10 lo siguiente:

«Si en la contabilización del efecto impositivo se producen créditos por deducciones y bonificaciones en la cuota, cuya cancelación se va a producir a corto plazo, podrá utilizarse para su registro contable la cuenta 4742. "Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicación a corto plazo" que figurará en la partida "Administraciones Públicas" del epígrafe "D.III. Deudores" del activo del balance.»

La nueva situación que se produce en el año 2003 conduce a que se pierda la deducción pendiente de aplicar y, por tanto, esta partida ha de ser dada de baja inmediatamente en base al principio de prudencia.

|        |                                                                                                  |        |
|--------|--------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|
| 40.000 | <i>Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios (633)</i>                                 |        |
|        | a <i>Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicación a corto plazo (4742)</i> | 40.000 |
|        | _____ x _____                                                                                    |        |

*Punto 4*

La contabilización de las permutas está desarrollada en la Resolución de 30 de julio de 1991, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material, concretamente en el apartado Primera.2 a) indica que el inmovilizado recibido se valorará de acuerdo al valor neto contable del bien cedido a cambio, con el límite del valor de mercado del inmovilizado recibido si éste fuera menor.

Por tanto:

Valor neto contable terreno entregado ..... 1.000.000

Valor de mercado del bien recibido (límite) ..... 1.600.000

|           |                                     |           |
|-----------|-------------------------------------|-----------|
| 1.000.000 | Terrenos y bienes naturales (220)   |           |
|           | a Terrenos y bienes naturales (220) | 1.000.000 |
| _____     | x _____                             |           |

El 15 de noviembre de 2003 por el pago de la indemnización a «MONTE ALTO» por la rescisión del contrato de construcción:

|        |                              |        |
|--------|------------------------------|--------|
| 30.000 | Gastos extraordinarios (678) |        |
|        | a Tesorería (57)             | 30.000 |
| _____  | x _____                      |        |

*Punto 5*

Con respecto a la adquisición del edificio el IVA no es deducible por falta de requisitos formales (no existe factura), por lo que este IVA será mayor coste del edificio. El enunciado del supuesto no facilita datos para el desglose de la parte que corresponde al terreno y al edificio, según exige la Norma de Valoración 3.<sup>a</sup> del PGC.

|         |                      |         |
|---------|----------------------|---------|
| 214.000 | Construcciones (221) |         |
|         | a Tesorería (57)     | 214.000 |
| _____   | x _____              |         |

*Punto 7*

Apartado 7.a. Por la amortización de la maquinaria envasadora:

|       |                                                     |   |                                                               |
|-------|-----------------------------------------------------|---|---------------------------------------------------------------|
| 8.000 | <i>Amortización del inmovilizado material (682)</i> |   |                                                               |
|       |                                                     | a | <i>Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i> |
|       |                                                     |   | 8.000                                                         |
|       | _____                                               | x | _____                                                         |

Apartado 7.b. Por el ingreso de la cuota diferencial de la liquidación del IS del año 2002:

|        |                                                                           |   |                       |
|--------|---------------------------------------------------------------------------|---|-----------------------|
| 16.500 | <i>Hacienda Pública, acreedor por el impuesto sobre sociedades (4752)</i> |   |                       |
|        |                                                                           | a | <i>Tesorería (57)</i> |
|        |                                                                           |   | 16.500                |
|        | _____                                                                     | x | _____                 |

*Punto 8*

Por la recepción con fecha 12 de marzo de la liquidación provisional por el IS del ejercicio 2001 en la que se minorra el importe solicitado a devolver por la sociedad:

|        |                                                                  |   |                                                                           |
|--------|------------------------------------------------------------------|---|---------------------------------------------------------------------------|
| 15.000 | <i>Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios (633)</i> |   |                                                                           |
|        |                                                                  | a | <i>Hacienda Pública, acreedor por el impuesto sobre sociedades (4752)</i> |
|        |                                                                  |   | 15.000                                                                    |
|        | _____                                                            | x | _____                                                                     |

*Punto 9*

Por la constitución de la sociedad «CONFUSA», cuyo capital social entendemos totalmente desembolsado desde el momento inicial:

|        |                       |   |                             |
|--------|-----------------------|---|-----------------------------|
| 65.000 | <i>Tesorería (57)</i> |   |                             |
|        |                       | a | <i>Capital social (100)</i> |
|        |                       |   | 65.000                      |
|        | _____                 | x | _____                       |

## PARTE 7.ª: ASPECTOS RELACIONADOS CON LOS PROCEDIMIENTOS DE LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS

### Punto 6

La Inspección de los Tributos ha notificado al obligado tributario interesado, la entidad «DIFUSA», el inicio de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, mediante comunicación, lo que resulta totalmente procedente de conformidad con el artículo 30 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos (en adelante RGIT), aprobado mediante Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, según el cual las actuaciones de la Inspección de los Tributos podrán iniciarse mediante comunicación notificada al obligado tributario para que se persone en el lugar, día y hora que se le señale, teniendo a disposición de la Inspección o aportándole la documentación y demás elementos que se estimen necesarios. En dicha comunicación se indicará al obligado tributario el alcance de las actuaciones a desarrollar.

El mismo precepto precisa que «cuando se requiera al interesado para que comparezca en las oficinas públicas un día determinado, entre éste y la notificación del requerimiento mediará un plazo mínimo de diez días»: la notificación es recibida por «DIFUSA» el 10 de junio y la primera visita en oficinas públicas queda fijada para el 10 de julio siguiente.

Por su parte, el artículo 45 del mismo reglamento define las comunicaciones en los siguientes términos:

«Son comunicaciones los medios documentales mediante los cuales la Inspección de los Tributos se relaciona unilateralmente con cualquier persona, en el ejercicio de sus funciones.

En las comunicaciones, la Inspección de los Tributos podrá poner hechos o circunstancias en conocimiento de los obligados tributarios interesados en las actuaciones, así como efectuar a éstos los requerimientos que procedan».

En términos similares, la nueva Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, define las comunicaciones en su artículo 99.7 señalando que «las comunicaciones son los documentos a través de los cuales la Administración notifica al obligado tributario el inicio del procedimiento u otros hechos o circunstancias relativos al mismo o efectúa los requerimientos que sean necesarios a cualquier persona o entidad. Las comunicaciones podrán incorporarse al contenido de las diligencias que se extiendan».

Puesto que se trata de una de las menciones que necesariamente ha de hacerse constar en la comunicación de inicio de las actuaciones del procedimiento de inspección, señalamos a continuación cuál es el alcance de estas actuaciones: se trata de actuaciones de alcance general de acuerdo con el artículo 28 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (la solución sería idéntica con el art. 148 de la nueva LGT).

Por otra parte, se pretende comprobar e investigar el IVA de los años 1999 y 2000, notificándose el inicio del procedimiento con fecha 10 de junio de 2003.

Al respecto, debe tenerse en cuenta lo previsto en el artículo 64 de la LGT de 28 de diciembre de 1963, según el cual «prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos y acciones: a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación», a lo que añade el artículo siguiente, el 65, que tal plazo de prescripción comenzará a contarse desde el día en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración.

En este sentido, de acuerdo con el artículo 71 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA, la liquidación del impuesto, en este tributo el período de liquidación coincidirá, como norma general, con el trimestre natural, debiendo presentarse e ingresarse en su caso la correspondiente autoliquidación durante los veinte primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente período de liquidación mensual o trimestral.

Así las cosas, resulta que al inicio del procedimiento de inspección, no podrá ser objeto de comprobación e investigación, por estar ya prescrito, el primero de los trimestres de IVA/99 (fin del período voluntario de presentación e ingreso: 20 de abril de 1999; fecha de inicio del cómputo del plazo de prescripción de 4 años: 21 de abril de 1999; por tanto ya prescrito el 21 de abril de 2003). La conclusión que acabamos de exponer sería exactamente la misma con la nueva LGT a la vista de lo dispuesto en sus artículos 66 a 69, ambos inclusive.

El 10 de julio de 2003 comparece ante la Inspección el señor Rivero Angulo acreditando válidamente su condición de representante de la sociedad «DIFUSA». Por lo que respecta al modo en que debe haberse acreditado tal representación, podemos indicar que el artículo 26 del RGIT, en su apartado 3, dispone: por las personas jurídicas, de naturaleza pública o privada, deberán actuar las personas que ocupen al actuar la Inspección los órganos a quienes corresponda su representación, por disposición de la ley o por acuerdo válidamente adoptado.

En relación con ello, la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, prevé en su artículo 43 lo siguiente:

- «1. El sujeto pasivo con capacidad de obrar podrá actuar por medio de representante, con el que se entenderán las sucesivas actuaciones administrativas, si no se hace manifestación en contrario.
2. Para interponer recursos o reclamaciones, desistir de ellos, renunciar a derechos, asumir o reconocer obligaciones en nombre del sujeto pasivo y solicitar devoluciones o reembolsos, deberá acreditarse la representación por cualquier medio válido en derecho que deje constancia fidedigna o mediante comparecencia ante el órgano administrativo competente. Para los actos de mero trámite se presumirá concedida la representación.

Cuando en los procedimientos regulados en el Título III de esta ley sea necesaria la firma del sujeto pasivo, la representación deberá acreditarse por alguno de los medios a los que se refiere el párrafo anterior, siendo válidos, a estos efectos, los documentos normalizados que apruebe la Administración tributaria.»

A lo anterior añade el artículo 27 del RGIT, en sus apartados 6 y 7, que:

«6. Cuando actúe ante la Inspección persona distinta del obligado tributario, se hará constar expresamente esta circunstancia en cuantas diligencias o actas se extiendan, uniéndose al expediente, en su caso, el documento acreditativo del poder otorgado. Si la representación se hubiese otorgado mediante documento público bastará la referencia al mismo, uniéndose al expediente copia simple o fotocopia con diligencia de cotejo realizada por el actuario.

7. Actuando el obligado tributario ante la Inspección por medio de representante, éste deberá acreditar, si fuese preciso, su representación desde el primer momento. Si no lo hiciere así, la Inspección le requerirá para que acompañe el documento correspondiente el próximo día de inspección o, de no haberlo o siendo posterior, dentro del plazo de diez días. Si el representante no acreditara entonces su representación, la Inspección podrá suspender las actuaciones haciéndolo constar en diligencia, en el caso de que carezca de valor la práctica de las mismas con aquél. En tal caso, se tendrá al obligado tributario por no personado a cuantos efectos procedan».

En otro orden de cosas, en cuanto a la alegación formulada por el obligado tributario negándose a aportar la documentación solicitada en la comunicación de inicio de las actuaciones relativa a las cuentas abiertas en la Caja CBV, aduciendo que se trata de una información amparada en el secreto bancario por afectar al derecho a la intimidad de las personas y que, en todo caso, el funcionario debe solicitar la previa autorización judicial para obtenerla, es preciso formular las siguientes consideraciones:

En primer lugar, subrayar la obligación de conservación y suministro de información que sobre los obligados tributarios impone el artículo 111 de la LGT/1963, obligación esta cuyo incumplimiento no puede ampararse en el secreto bancario. (La solución sería idéntica con la nueva LGT, puesto que su artículo 93, tras disponer en su apartado 1 que «Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas», advierte también de modo expreso en el apartado 3 del mismo precepto que «El incumplimiento de las obligaciones establecidas en este artículo no podrá ampararse en el secreto bancario».

En segundo lugar que sólo sería necesaria una previa autorización (y no judicial sino de la autoridad administrativa competente) para el caso (distinto del que plantea el supuesto aquí analizado) de que la Inspección dirigiese el requerimiento individualizado de obtención de información a la propia entidad de crédito (arts. 111.3 LGT/1963, 38 RGIT y 93.3 de la nueva LGT), pero no cuando se solicita la información al propio obligado inspeccionado, puesto que en este caso la actuación de la Inspección se encuentra amparada en las facultades de examen de la documentación de los interesados que le otorgan los artículos 142.1, tanto de la LGT/1963 como de la nueva LGT, y el 36 RGIT.

## **PARTE 8.ª: ASPECTOS RELACIONADOS CON LOS PROCEDIMIENTOS RELATIVOS A LA GESTIÓN TRIBUTARIA**

### *Punto 8*

El requerimiento que formula durante el mes de enero de 2003 la Dependencia de Gestión Tributaria, relativo al IS del ejercicio 2001, encuentra su fundamento jurídico en el artículo 123 de la LGT/1963, que dispone que:

«1. La Administración tributaria podrá dictar liquidaciones provisionales de oficio de acuerdo con los datos consignados en las declaraciones tributarias y los justificantes de los mismos presentados con la declaración o requeridos al efecto.

De igual manera podrá dictar liquidaciones provisionales de oficio cuando los elementos de prueba que obren en su poder pongan de manifiesto la realización del hecho imponible, la existencia de elementos del mismo que no hayan sido declarados o la existencia de elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria distintos a los declarados.

Asimismo, se dictarán liquidaciones provisionales de oficio cuando, con ocasión de la práctica de devoluciones tributarias, el importe de la devolución efectuada por la Administración tributaria no coincida con el solicitado por el sujeto pasivo, siempre que concurren las circunstancias previstas en el párrafo primero o se disponga de los elementos de prueba a que se refiere el párrafo segundo de este apartado».

Si el procedimiento se hubiese iniciado tras la entrada en vigor de la Ley 58/2003, se trataría del procedimiento de comprobación limitada, regulado en los artículos 136 a 140.

En el mencionado requerimiento se solicita a la sociedad que exhiba facturas relativas a la deducción practicada en la cuota del impuesto por inversiones destinadas al fomento de las tecnologías de la información.

Al respecto, continúa diciendo el mismo artículo 123 de la LGT/1963, en su apartado 2, que «para practicar tales liquidaciones la Administración tributaria podrá efectuar las actuaciones de comprobación abreviada que sean necesarias, sin que en ningún caso se puedan extender al examen de la documentación contable de actividades empresariales o profesionales.

No obstante lo anterior, el sujeto pasivo deberá exhibir, si fuera requerido para ello, los registros y documentos establecidos por las normas tributarias, al objeto de que la Administración tributaria pueda constatar si los datos declarados coinciden con los que figuran en los registros y documentos de referencia».

A estos efectos, se ha planteado en la práctica administrativa durante largos años la polémica acerca de si las facturas son o no «documentos establecidos por las normas tributarias». Dicha polémica ha sido zanjada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, el cual, en Resolución de 22 de marzo de 2002, por la que se estima un recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, afirma literalmente lo siguiente:

«Esta cuestión ha sido ya resuelta por este Tribunal Central en Resolución de 11 de mayo de 2001, en supuesto similar al aquí planteado, por lo que se reproducen sus principales fundamentos jurídicos:

"Segundo. Resulta básico para la resolución de este expediente lo dispuesto en el citado artículo 123.2 de la LGT [redacción hoy vigente, según la Ley 25/1995. Después de admitir la posibilidad de que, para practicar liquidaciones provisionales de oficio, la Administración tributaria efectúe 'las actuaciones de comprobación abreviada que estime necesarias', el precepto formula una norma general: estas actuaciones no pueden extenderse en ningún caso 'al examen de la documentación contable de actividades empresariales o profesionales'. Seguidamente, incluye este párrafo una regla especial, para el supuesto de devoluciones tributarias: entonces, y 'no obstante lo anterior (...) el sujeto pasivo deberá exhibir, si fuera requerido para ello, los registros y documentos establecidos por las normas tributarias, al objeto de que la Administración tributaria pueda constatar si los datos declarados coinciden con los que figuran en los registros y documentos de referencia'. En la interpretación de este precepto radica la controversia planteada, consistente en determinar si los órganos de gestión tributaria, con motivo de las devoluciones tributarias, pueden exigir la exhibición de las facturas que sirven de soporte a las anotaciones efectuadas en libros-registro de carácter fiscal, en caso de ejercicio de actividades empresariales o profesionales."

"Tercero. Para abordar esta cuestión cabe adoptar un doble enfoque. En primer lugar, ha de procederse a una interpretación literal del precepto, para contrastar después si una exégesis finalista del mismo permite llegar a la misma conclusión. La determinación del sentido gramatical del artículo 123 exige salir del mismo y explorar otros artículos de la LGT, referentes a cuestiones paralelas o afines y que emplean los términos que ocasionan la cuestión terminológica aquí planteada así como también otras disposiciones de índole fiscal. Se trata, en efecto, de determinar si las facturas constituyen 'docu-

mentos establecidos por las normas tributarias' y constatamos, ante todo, que las facturas son documentos dotados de una especial significación en el ámbito fiscal según luego se verá. En esta línea acudimos también al artículo 142 de la misma ley (perteciente al Capítulo VI, 'Inspección de los Tributos'). Su número 1 contiene una norma general, que presenta cierto paralelismo con la del artículo 123.2: Los libros y la documentación del sujeto pasivo deberán ser examinados por los inspectores en el domicilio u oficina de aquél; el número 2 del artículo 142 introduce una regla especial; 'Tratándose de registros y documentos establecidos por norma de carácter tributario o de justificantes exigidos por éstas, podrá requerirse su presentación en las Oficinas de la Administración para su examen', salta a la vista el parecido de esta regla con la controvertida que nos ocupa, parecido que permite concluir que para el legislador cabe la posibilidad de examinar fuera del domicilio u oficina del obligado tributario tanto los registros como los documentos o justificantes, sea en un procedimiento inspector, sea en una comprobación abreviada practicada por una oficina de gestión. Pero, junto a esta similitud entre ambos preceptos, cabe señalar una diferencia importante, relativa al distinto alcance del examen que sobre dichos registros y documentos realizará una y otra faceta de la Administración tributaria:

- A) Las Oficinas de gestión tributaria sólo pueden llevar a cabo una comprobación limitada a 'constatar si los datos declarados coinciden con lo que figuran en los registros y documentos de referencia' (Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de julio de 1998), dado que no puede extenderse al examen de la documentación contable de actividades económicas y que en el caso de devoluciones tributarias, al que aquí nos referimos, tiene por objeto solamente constatar si los datos declarados coinciden con los que figuran en los registros y documentos.
- B) En cambio, a los servicios de Inspección corresponden unas más amplias competencias, dirigidas a verificar la regularidad y trascendencia tributaria material de éstos y otros antecedentes que sea necesario o conveniente examinar, pues así deriva el artículo 140 y concordantes de la LGT y 36 del RGIT. Este diferente alcance de actuaciones –que encuentra su contrapartida en la diferente normativa acerca de la documentación de las actuaciones en uno y otro caso, como se comprueba en el artículo 44 de dicho Reglamento– viene confirmado si observamos lo siguiente:
  - a) En el ámbito gestor, la regla general es la práctica de liquidaciones provisionales (art. 123 de la LGT), mientras que en el Inspector las actuaciones, en general, han de concluir con actas y liquidaciones definitivas (art. 50 del RGIT).
  - b) Sólo atribuyendo un alcance limitado al examen en el ámbito gestor de los documentos y registros, puede justificarse la posibilidad de que la Inspección pueda posteriormente llevar a cabo una verificación de la realidad material de los mismos. Una vez concluido el distinto alcance de unas y otras actuaciones, debe proseguirse esta labor de interpretación literal del artículo 123.2 de la LGT; para ello, ha de citarse el artículo 99 de la Ley 18/1991 (vigente hasta 31 de diciembre de 1991), que permitía a la Administración la posibilidad de requerir justificantes

de los datos declarados, para practicar liquidación provisional. La Ley vigente, 40/1998, se remite en su artículo 84 al 123 de la LGT. De ambos preceptos obtenemos la conclusión de que el artículo 123 de la LGT, cuando abre la posibilidad de requerir al sujeto pasivo –en caso de devoluciones tributarias– registros y documentos establecidos por las normas tributarias que permitan constatar si los datos declarados coinciden con los registrados y documentados, está incluyendo a las facturas, porque éstas constituyen en muchos casos el justificante por excelencia de muchos de los datos consignados en las declaraciones fiscales. Por otra parte ha de tenerse en cuenta que la expedición de facturas y su contenido es objeto de una exhaustiva regulación en una norma tributaria como es el Real Decreto 2402/1985; documento tan fundamental como la factura que ha de quedar, por tanto, incluido en el conjunto de los documentos que la Administración tributaria puede exigir antes de proceder a devoluciones tributarias. Como resumen de lo dicho, cabe decir que cuando el artículo 123 de la LGT abre la posibilidad de requerir al sujeto pasivo –en caso de devoluciones tributarias– registros y documentos establecidos por las normas tributarias que permitan constatar si los datos declarados coinciden con los registrados y documentados, está incluyendo a las facturas, si bien el órgano de gestión deberá limitarse a comprobar los registros y documentos en los términos limitados ya referidos, que las anotaciones en aquéllos encuentran apoyo en los justificantes, tanto por conceptos por importes y que lo registrado coincide o no con lo declarado."

"Cuarto. Concluido afirmativamente, atendiendo al sentido literal, que tales facturas pueden ser objeto de requerimiento por las oficinas de gestión en su labor de liquidar provisionalmente los diversos tributos cuando se trate de devoluciones tributarias a profesionales o empresarios, falta confirmar si ello encuentra apoyo en una interpretación teleológica del párrafo controvertido del artículo 123 de la LGT. La respuesta vuelve a ser afirmativa, porque lo pretendido por la norma es que la Administración pueda efectuar actuaciones de comprobación abreviada y constatar si los datos declarados coinciden con los que figuran en los registros o documentos; ello es perfectamente congruente con la exigencia de documentos justificativos como las facturas, a los solos efectos de verificar que se han seguido las formalidades que la normativa exige, que las anotaciones en los registros encuentran apoyo en dichos justificantes, tanto por concepto como por importe y, en definitiva, que hay congruencia entre lo registrado y lo declarado. Precisamente el proceso de ampliación de competencia de las Oficinas de Gestión Tributaria, que responde a la generalización del cumplimiento de las obligaciones tributarias y a la generalización de declaraciones-autoliquidaciones en algunos conceptos impositivos, confirma que el legislador, al redactar el precepto examinado, quisiera incluir en el término 'documentos establecidos por las normas tributarias', a las facturas, según postula el recurso interpuesto."

Por lo expuesto, este Tribunal Central, en Sala, en el promovido por la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT contra Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de... de 25 de septiembre de 1998 en su expediente número...,

## ACUERDA

- 1.º Estimar el recurso y declarar, en unificación de criterio, que las actuaciones de comprobación efectuadas por las Oficinas Gestoras al amparo del artículo 123.2 de la LGT permiten el seguimiento y examen de los registros y documentos establecidos por las normas tributarias, en concreto las facturas que sirven de soporte a las anotaciones efectuadas en libros-registro de carácter fiscal, con las limitaciones expuestas y, en su caso, girar las correspondientes liquidaciones provisionales».

Ésta es la misma solución que adopta la nueva LGT, la cual dispone en su artículo 136, en relación con el procedimiento de comprobación limitada: «2. En este procedimiento, la Administración tributaria podrá realizar únicamente las siguientes actuaciones:

(...)

- c) Examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos».

Por su parte, debe señalarse que el requerimiento que asimismo dirige el órgano de gestión tributaria a la entidad «PECENET, S.L.» ha sido formulado al amparo de nuevo del artículo 111 LGT/1963 (sería el 93 de la nueva LGT), el cual señala que:

«Toda persona natural o jurídica, pública o privada, estará obligada a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas. Tales obligaciones deberán cumplirse, bien con carácter general, bien, como sucede en el presente caso, a requerimiento individualizado de los órganos competentes de la Administración tributaria».

En este mismo sentido, puede igualmente destacarse lo señalado en el artículo 17 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, que dispone que la Administración tributaria podrá, en todo caso, requerir al interesado la ratificación de aquellos datos específicos propios o de terceros, contenidos en documentos previamente aportados a la Administración actuante (esta operación habría quedado reflejada, entre otros documentos, por ejemplo en la declaración anual de operaciones con terceras personas presentada por «PECENET», Modelo 347).

Al igual que sucede con el examen de las facturas, de nuevo esta actuación de los órganos de gestión tributaria encontraría amparo en el artículo 136.2 de la Ley 58/2003, al disponer dicho precepto en su letra d) que, en el procedimiento de comprobación limitada, la Administración queda facultada para formular requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes.

En lo tocante a la no atención del requerimiento por parte de «PECENET», resultaría de aplicación el régimen sancionador: en concreto, el artículo 78.1 f) de la LGT/1963, según el cual constituye infracción tributaria simple «La resistencia, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, ya sea en fase de gestión, inspección o recaudación». En conexión con lo anterior, prevé el artículo 83.1 del mismo texto legal que, con carácter general, cada infracción simple será sancionada con multa de 6,01 a 900,51 euros, salvo lo dispuesto en los apartados siguientes (en el apartado 7 de ese mismo precepto se establecía una regla especial para el caso de resistencia, excusa o negativa a la actuación de la Inspección o Recaudación de los Tributos relativa al examen de libros, facturas o documentos, pero no resulta de aplicación al supuesto aquí planteado puesto que se trata de un requerimiento formulado por los órganos de gestión tributaria).

Teniendo en cuenta la nueva LGT, la infracción cometida sería la tipificada en su artículo 203, infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, infracción calificada como grave.

Junto con la notificación de la propuesta de liquidación, se habrá notificado a «DIFUSA» el preceptivo trámite de audiencia previo que contempla el artículo 123.3 de la LGT, cuya duración oscilaría entre 10 y 15 días hábiles (en términos similares, art. 138.3 de la nueva LGT).

La propuesta de liquidación provisional formulada por la Administración tributaria se encuentra, a nuestro juicio, suficientemente fundamentada, atendiendo a las normas que sobre carga de la prueba existen en nuestro ordenamiento jurídico. Así, podemos destacar lo preceptuado en el artículo 114.1 de la Ley de 1963, que dispone que en los procedimientos tributarios quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo (con redacción similar, art. 105.1 de la nueva LGT).

De conformidad con ello, han sido reiterados los pronunciamientos judiciales (entre otras, Sentencias del Tribunal Supremo de 25 de enero de 1995 y 1 de octubre de 1997) que sientan la doctrina de que, en el ámbito tributario, la prueba de la existencia del hecho imponible y su magnitud económica son carga de la Administración, mientras que al obligado tributario le corresponde acreditar los hechos que le favorecen tales como exenciones, bonificaciones, deducciones de cuota, requisitos de deducibilidad de gastos, etc. Al respecto, matizan los tribunales, debe entenderse que los anteriores criterios obviamente han de conjugarse con los de normalidad y facilidad probatoria, «de manera que la carga de la prueba ha de atribuirse a aquella parte más próxima a las fuentes de prueba, y para la cual resulta de extremada sencillez la demostración de los hechos controvertidos», como así lo ha declarado la Sentencia de 14 de junio de 1989 de la Audiencia Territorial de Barcelona.

Y es que en el ámbito tributario rige además el principio de «interés» en la prueba, según el cual las consecuencias jurídicas desfavorables de la falta o insuficiencia de la prueba irán a cargo de la parte a la que favorecería la existencia de tal hecho y su demostración, salvo que legalmente se disponga lo contrario, mediante algún tipo de ficción o presunción. La Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, viene a confirmar los criterios anteriores en su artículo 217.

En el presente caso nos encontramos con que es el sujeto pasivo el que pretende hacer valer un derecho que económicamente le beneficia, como es el de deducirse fiscalmente unos determinados importes, por lo que, con arreglo a la normativa citada y a la interpretación que de la misma han realizado los tribunales, sería a dicho sujeto pasivo al que le incumbiría la carga de probar que dichos pretendidos importes cumplen los requisitos normativamente establecidos como para que pueda operar la deducción.

Analizadas las circunstancias concurrentes en el presente caso, la entidad interesada no ha probado, habiendo tenido oportunidad para ello a lo largo de todas las actuaciones practicadas, la concurrencia de los requisitos de deducibilidad fiscal de los importes objeto de controversia.

#### *Punto 14*

La comunidad de propietarios tiene la consideración, en nuestro Derecho, de comunidades de bienes en lo que se refiere a los denominados elementos comunes: así se deduce de lo dispuesto en la Ley 49/1960, de 21 de julio, de Propiedad Horizontal, parcialmente modificada por la Ley 8/1999, de 6 de abril, y del artículo 396 del Código Civil.

En concreto, a los efectos que aquí nos interesan, el artículo 101 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del IRPF, establece que están obligados a practicar retención e ingreso a cuenta, en concepto de pago a cuenta del IRPF correspondiente al perceptor, en la cantidad que se determine reglamentariamente, y a ingresar su importe en el Tesoro, entre otras, las entidades en atribución de rentas, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este impuesto.

En cuanto a quién tiene atribuida la representación de la comunidad, de acuerdo con el artículo 43.4 de la LGT/1963, «En los supuestos de entidades, asociaciones, herencias yacentes y comunidades de bienes, que constituyan una unidad económica o un patrimonio separado, actuará en su representación el que la ostente, siempre que resulte acreditada en forma fehaciente, y de no haberse designado representante se considerará como tal el que aparentemente ejerza la gestión o dirección y, en su defecto, cualquiera de los miembros o partícipes que integren o compongan la entidad o comunidad». En similares términos, artículo 45.3 de la nueva LGT.

En relación con ello, según la antedicha Ley de Propiedad Horizontal, el representante legal de la comunidad de propietarios es el presidente de la comunidad, por lo que será éste, en principio, quien deba actuar.

Caso de que dicho representante no existiera o por cualquier motivo (como ocurre en el presente caso) no pudiera comparecer, la comunidad deberá designar uno al efecto, y, en última instancia, se consideraría como representante de la misma a quien aparentemente ejerza las funciones de gestión o dirección y, en su defecto, cualquiera de los copropietarios.

Llegados a este punto, podríamos plantearnos la legitimación de don Pablo Escalada para interponer el recurso de reposición. El artículo 6 del mencionado Real Decreto regula en los siguientes términos la legitimación:

«Podrán interponer el recurso de reposición:

- a) Los sujetos pasivos y, en su caso, los responsables de los tributos.
- b) Cualquier otra persona cuyos intereses legítimos y directos resulten afectados por el acto administrativo de gestión (...).

Evidentemente, como antes se ha indicado, el obligado a practicar la retención no es otro que la comunidad de propietarios. No obstante, puesto que los intereses legítimos de don Pablo pueden verse afectados si no llegase a deducirse el recurso de reposición en tiempo hábil, podríamos afirmar su legitimación para presentarlo: así, de acuerdo con el artículo 39 de la LGT/1963, «Los copartícipes o cotitulares de las entidades jurídicas o económicas a que se refiere el artículo 33 de la LGT responderán solidariamente y en proporción a sus respectivas participaciones de las obligaciones tributarias de dichas entidades». Por su parte, el artículo 42.1 b) de la nueva LGT señala que podrían ser declarados responsables solidarios de la deuda tributaria, entre otros, y sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) de su artículo 41, los partícipes o cotitulares de las entidades a que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, en proporción a sus respectivas participaciones respecto a las obligaciones tributarias materiales de dichas entidades.

Por lo que respecta al plazo para interponer el recurso de reposición, es de quince días hábiles, contados desde el siguiente a la notificación del acto cuya revisión se solicita (art. 4 del RD 2244/1979, de 7 de septiembre, por el que se reglamenta el recurso de reposición previo al económico-administrativo).

El plazo de interposición anterior se ha visto ampliado tras la entrada en vigor de la nueva LGT (un mes, contado a partir del día siguiente al de la notificación del acto recurrible o del siguiente a aquel en que se produzcan los efectos del silencio administrativo, art. 223).

Finalmente, el órgano competente para resolver el recurso de reposición será el mismo que haya dictado el acto administrativo impugnado (arts. 3 del RD 2244/1979 y 225 de la nueva LGT).

## **PARTE 9.ª: ASPECTOS RELACIONADOS CON LOS PROCEDIMIENTOS DE RECAUDACIÓN**

### **1. Procedimiento de apremio de la sociedad «CONFUSA».**

Según el enunciado del supuesto, la Agencia Tributaria realiza actuaciones tendentes al cobro de las deudas de la sociedad con resultado infructuoso, no existiendo datos en el supuesto que nos permitan apreciar la existencia de supuestos de responsabilidad solidaria.

En dicho caso procede la declaración de fallido regulada en el artículo 164 del Reglamento General de Recaudación (en adelante, RGR) que establece:

«1. Una vez comprobada en el curso del procedimiento de apremio la insolvencia de los deudores principales y de los responsables solidarios, serán declarados fallidos por el órgano de recaudación.

A estos efectos, se considerarán insolventes aquellos deudores respecto de los cuales se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables. Se estimará que no existen bienes o derechos embargables cuando los poseídos por el deudor no hubiesen sido adjudicados al Estado de conformidad con lo que se establece en el Título II de este Libro».

## 2. Procedimiento frente a los responsables subsidiarios.

Según el punto 2 del artículo 164 antes citado: «3. Una vez declarados fallidos los deudores principales y los responsables solidarios, se indagará la existencia de responsables subsidiarios».

En este caso la Administración tributaria inicia las actuaciones pertinentes sobre distintos obligados tributarios:

### a) Administrador de «CONFUSA».

Según el artículo 40.1, párrafo 2.º de la LGT: «Asimismo, serán responsables subsidiariamente, en todo caso, de las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas *que hayan cesado en sus actividades* los administradores de las mismas».

En este caso el responsable de la sociedad es el administrador de la sociedad que haya cesado en su actividad. La responsabilidad del administrador no es una responsabilidad objetiva, sino que se produce por el incumplimiento de los administradores de las obligaciones impuestas por la normativa mercantil en el momento del cese de la sociedad (entre otras, instar la disolución de la sociedad una vez producido el cese de la actividad, según lo dispuesto en los arts. 260 y 262 de la LSA). Según el artículo 262.2 de dicha norma, los administradores deberán convocar Junta General en el plazo de dos meses para que adopte el acuerdo de disolución, en los casos en que exista causa de disolución según el artículo 260.

Como administrador único de la sociedad figura actualmente don Adrián Escalada, habiendo sido administrador único don Pablo Escalada desde su fundación hasta el 1 de abril de 2003.

El criterio por el que se opta es considerar como responsable a don Adrián Escalada ya que es el administrador existente en el momento actual y que una vez constatado que la sociedad incurre en causa de disolución no procede a instar la misma en el plazo establecido por la LSA. Los administradores vienen obligados a promover la disolución de la sociedad cuando exista una causa legal o estatutaria de disolución que así lo exija. Con esta disposición se pretenden asegurar los derechos de los acreedores sociales (en este caso, los créditos privilegiados de la Hacienda Pública).

*b) Alcance de la responsabilidad: deudas y cuantía.*

En cuanto a las autoliquidaciones de IVA de los tres primeros períodos de liquidación del año 2002, dicha responsabilidad es exigible al responsable subsidiario. No obstante, para determinar el importe concreto debe tenerse en cuenta lo dispuesto en los artículos 37 de la LGT y 14 del RGR: la responsabilidad subsidiaria se extiende a la deuda inicialmente liquidada y notificada al deudor principal en período voluntario; transcurrido el período voluntario que se concederá al responsable para el ingreso, su responsabilidad se extenderá al recargo de apremio.

Por tanto, del importe de la deuda tributaria de las autoliquidaciones de IVA deberá excluirse el recargo de apremio devengado y, en su caso, los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo.

Las autoliquidaciones por retenciones del IRPF también son exigibles al responsable subsidiario con las mismas limitaciones comentadas anteriormente respecto a las autoliquidaciones por IVA.

La sanción impuesta por la Comunidad Autónoma no puede ser objeto de derivación por dos motivos: en primer lugar no es una deuda tributaria, por lo que no puede ser objeto de derivación por este precepto y, en segundo lugar, por su naturaleza sancionadora no puede ser objeto de derivación según el párrafo 2.º del artículo 40.1 de la LGT.

*c) Procedimiento para exigir la responsabilidad.*

El procedimiento para exigir la obligación de pago a los responsables se desarrolla en el artículo 37 de la LGT, donde se establecen los siguientes trámites básicos:

1. Declaración de fallido de la entidad sucedida: «CONFUSA».
2. Trámite de audiencia al interesado en el procedimiento: don Adrián Escalada.
3. Acto de derivación notificado a don Adrián Escalada con los siguientes elementos esenciales: texto íntegro del acuerdo de declaración de responsabilidad, determinación del alcance, elementos esenciales de la liquidación, medios de impugnación, así como lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecha la responsabilidad.

*d) Administrador de «DIFUSA».*

En el artículo 40 de la LGT se establece la responsabilidad subsidiaria de los administradores de las sociedades deudoras, pero no se establece la responsabilidad de los administradores de otras sociedades no deudoras. Por tanto, no cabe declarar responsables subsidiarios a los administradores de «DIFUSA» por las deudas tributarias de «CONFUSA».

### 3. Sociedad «DIFUSA» como sucesora de «CONFUSA».

En este supuesto la sociedad «DIFUSA» realiza una sucesión en el ejercicio de la actividad económica desempeñada por «CONFUSA». Esta sucesión se contempla en el artículo 72 de la LGT:

«Las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas por personas físicas, sociedades y entidades jurídicas, serán exigibles a quienes les sucedan por cualquier concepto en la respectiva titularidad, sin perjuicio de lo que para la herencia aceptada a beneficio de inventario establece el Código Civil.»

El artículo 13 del RGR establece que es éste un supuesto de responsabilidad solidaria al disponer: «La responsabilidad del adquirente no releva al transmitente de la obligación de pago. Ambos solidariamente responden de éste».

La Jurisprudencia del Tribunal Supremo (destacando la Sentencia de 15 de julio de 2000) ha considerado que el artículo 13 del RGR es nulo por infringir el mandato del artículo 37.2 de la LGT en el que se establece que la responsabilidad será siempre subsidiaria, salvo que exista precepto legal expreso en contrario. Por tanto, es éste un supuesto de responsabilidad subsidiaria.

No consta que «DIFUSA» haya solicitado certificación detallada de las deudas y responsabilidades tributarias de «CONFUSA», por lo que no queda exenta de la responsabilidad en virtud de lo establecido en el artículo 72.2 de la LGT.

#### *a) Alcance de la responsabilidad.*

En cuanto a las autoliquidaciones de IVA de los tres primeros períodos de liquidación del año 2002, dicha responsabilidad es exigible a la entidad sucesora («DIFUSA») en virtud del artículo 72 de la LGT. No obstante, para determinar el importe concreto debe tenerse en cuenta lo dispuesto en los artículos 37 de la LGT y 14 del RGR: la responsabilidad subsidiaria se extiende a la deuda inicialmente liquidada y notificada al deudor principal en período voluntario; transcurrido el período voluntario que se concederá al responsable para el ingreso, su responsabilidad se extenderá al recargo de apremio.

Por tanto, del importe de la deuda tributaria de las autoliquidaciones de IVA deberá excluirse el recargo de apremio devengado y, en su caso, los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo.

En cuanto a las autoliquidaciones por retenciones del IRPF, la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2000 entendió que las deudas tributarias por este concepto no corresponden al elemento del hecho imponible propio y específico de una explotación o actividad económica. Por tanto, no pueden exigirse a «DIFUSA» las deudas tributarias por las retenciones del IRPF pendientes de pago en la sociedad «CONFUSA».

La sanción administrativa impuesta por la Comunidad Autónoma no es una deuda tributaria, por tanto no está comprendida dentro de las deudas que pueden ser exigidas a la entidad sucesora («DIFUSA») en virtud del artículo 72 de la LGT.

*b) Procedimiento para exigir la responsabilidad.*

El procedimiento para exigir la obligación de pago a los responsables se desarrolla en el artículo 37 de la LGT, donde se establecen los siguientes trámites básicos:

1. Declaración de fallido de la entidad sucedida: «CONFUSA».
2. Trámite de audiencia al interesado en el procedimiento: «DIFUSA».
3. Acto de derivación notificado a «DIFUSA» con los siguientes elementos esenciales: texto íntegro del acuerdo de declaración de responsabilidad, determinación del alcance, elementos esenciales de la liquidación, medios de impugnación, así como lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecha la responsabilidad.

**4. Sociedad «DIFUSA» como socio único de «CONFUSA».**

La responsabilidad de los socios se regula en el punto 4 del artículo 89 de la LGT, donde se establece que:

«En el caso de sociedades o entidades disueltas y liquidadas, sus obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los socios o partícipes en el capital, que responderán de ellas solidariamente y hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que se les hubiere adjudicado.»

Para que el socio responda por las deudas sociales se establecen dos requisitos:

1. Que la entidad hubiese sido disuelta y liquidada.
2. Que le hubiera correspondido una cuota de liquidación.

En el presente caso no se cumple ninguno de dichos requisitos, por lo que «DIFUSA» no responderá por las deudas sociales por su condición de socio único de «CONFUSA».

M.<sup>a</sup> GLORIA LÓPEZ GORDO  
JOSÉ FRANCISCO LÓPEZ GORDO

*Universidad de Granada*

mgloria@ugr.es  
jflgordo@yahoo.es

**Extracto:**

EL problema del cambio climático mundial generado por las emisiones de CO<sub>2</sub> procedentes del consumo de combustibles fósiles constituye un desafío medioambiental al que la humanidad tiene que enfrentarse en un escenario planetario. Esta peculiaridad por sí misma justifica la necesidad de idear soluciones que impliquen a todos los países del mundo, posiblemente mediante complejos procesos de negociación en los que entrarán en juego los intereses individuales y colectivos de múltiples instituciones, y cuyos resultados son difíciles de predecir. Entre estas soluciones se encuentra el Mercado de Derechos de Emisión que inicia su funcionamiento, en el ámbito de la Unión Europea, en enero de 2005.

En este contexto, a partir del estudio de las pautas de funcionamiento del Mercado Europeo de Derechos de Emisión (MEDE), en el presente artículo se analizan las consecuencias contables derivadas del mismo, haciendo referencia a las aportaciones realizadas en el panorama internacional. A éstas unimos nuestra propuesta para el registro contable de los derechos de emisión bajo la consideración del marco normativo de la contabilidad en España. El artículo finaliza con la resolución de un supuesto práctico ilustrativo de la propuesta presentada.

---

## Sumario:

---

### I. Antecedentes.

### II. El Mercado Europeo de Derechos de Emisión.

1. ¿Cómo funcionará el comercio de derechos de emisión?
2. ¿A quién afectará el MEDE?
3. ¿Cómo se controla el sistema?
4. ¿Cuál será el procedimiento a seguir en las asignaciones iniciales?
5. ¿Qué elementos de flexibilidad incorpora la Directiva?
6. ¿Cuáles serán las consecuencias por incumplimiento?
7. ¿Cuáles serán los precios del derecho de emisión?
8. ¿Cuáles serán las oportunidades financieras del MEDE?
9. ¿Cuáles son las ventajas económicas del MEDE?
10. ¿Cuáles son las ventajas medioambientales del MEDE?

### III. Contabilidad de los derechos de emisión. Propuesta del IFRIC y comentarios a la propuesta.

### IV. Tratamiento contable de los derechos de emisión. Propuesta siguiendo la normativa española.

1. Reconocimiento inicial.
2. Valoración posterior a la inicial.
3. La obligación de devolver los derechos al final del período.
4. Nuevas adquisiciones de derechos.
5. Venta de derechos.
6. Al final del período de vigencia de los derechos.

### V. Conclusiones.

#### Supuesto práctico.

Enunciado.

Solución.

#### Bibliografía.

## I. ANTECEDENTES

En los últimos años, los datos estadísticos y científicos han demostrado que los fenómenos climáticos han sido alterados por la concentración de gases de efecto invernadero producidos por nuestro modo de desarrollo. Los estudios realizados por el Grupo Intergubernamental de expertos sobre el Cambio Climático <sup>1</sup> demuestran que, desde los inicios del siglo XIX y debido a la aceleración en la temperatura de la atmósfera, la Tierra se ha recalentado por término medio entre 0,3 y 0,6° C, el espesor de los bancos de hielo se ha reducido en torno a un 40 por 100 y el nivel de los océanos ascendió entre 10 y 25 cm.

Aunque la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático, adoptada en Nueva York el 9 de mayo de 1992, logró dar un importante toque de atención a la opinión pública mundial sobre los problemas relacionados con el cambio climático, no consiguió el objetivo de estabilización de las concentraciones de gases de efecto invernadero, en especial las concernientes a las emisiones de dióxido de carbono. Posteriormente, las Partes en la Convención decidieron, en la primera Conferencia de las Partes que se celebró en Berlín en marzo de 1995, negociar un protocolo que contemplara un conjunto de medidas destinadas a promover reducciones significativas de gases de efecto invernadero en los países industrializados, para períodos posteriores al año 2000. Dicho Protocolo es adoptado finalmente el 10 de diciembre de 1997 en Kioto y firmado en 2002 por la Unión Europea (UE).

El Protocolo de Kioto concluyó con la adopción de un acuerdo de reducción global de un 5,2 por 100 de emisiones de gases de invernadero por los 38 países industrializados <sup>2</sup>. El compromiso, que se encuentra en el tramo final de la ratificación, obliga a limitar las emisiones conjuntas de seis gases (CO<sub>2</sub>, CH<sub>4</sub>, N<sub>2</sub>O, PFCs, HFCs y SF<sub>6</sub>) respecto a las del año 1990 durante el período 2008-2012, en proporciones diferentes según el país: reducción de un 8 por 100 para el conjunto de la UE, un 7 por 100 para Estados Unidos y un 6 por 100 para Japón. Ucrania, la Federación Rusa y Nueva Zelanda se comprometen a mantener sus emisiones de 1990 <sup>3</sup>. El Protocolo entrará en vigor cuando

<sup>1</sup> El Panel Intergubernamental sobre el Cambio Climático es un organismo internacional creado en 1998 por la Organización Mundial de Meteorología y el Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente en el que participan científicos de todo el mundo.

<sup>2</sup> El Protocolo no obliga en una primera fase a los países en desarrollo, dadas sus reducidas emisiones por habitante.

<sup>3</sup> Puede consultarse el Anexo I del Protocolo que contiene la cuantificación de los compromisos suscritos.

lo ratifiquen un mínimo de 55 países y que entre ellos sumen el 55 por 100 de las emisiones de los países industrializados, relacionados en el Anexo I del Protocolo. Hasta el mes de noviembre de 2004, había sido ratificado por 124 países, que sumaban el 44 por 100 de las emisiones mundiales aunque, de los grandes emisores de CO<sub>2</sub> mundiales, únicamente se habían adherido la UE y Japón, mientras que China, Australia y Estados Unidos (que emite el 20%) han decidido quedarse fuera. Así las cosas, el secretario general de la ONU, Kofi Annan anunció que el Protocolo de Kioto, el primer tratado ecológico global, entrará en vigor el 16 de febrero de 2005, después de que el representante permanente de Rusia ante la ONU, Andrey Denisov, entregara (a 19-11-2004 <sup>4</sup>) oficialmente los documentos de ratificación del Protocolo al propio Annan. La ratificación de Moscú, con el 17,4 por 100 de las emisiones de dichos gases, permite superar el mínimo establecido y obliga a Rusia a mantener sus emisiones de gases de efecto invernadero de 1990 sin cambios en el período 2008-2012.

Para cumplir con los objetivos estipulados, el Protocolo contempla una serie de instrumentos que persiguen hacer menos oneroso el cumplimiento de las obligaciones suscritas por los países del Anexo I (países desarrollados y economías en transición de mercado) de la Convención. El comercio internacional de derechos de emisión <sup>5</sup> es uno de los tres mecanismos flexibles del Protocolo de Kioto, junto a los Mecanismos de Aplicación Conjunta (MAC) <sup>6</sup> y el Mecanismo de Desarrollo Limpio (MDL) <sup>7</sup>.

En la reunión de Ministros de medio ambiente de los días 15-16 de junio de 1998, el Consejo llegó a un acuerdo respecto a la contribución de los distintos Estados miembros en el compromiso conjunto de reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero (lo que comúnmente se denomina «Acuerdo de reparto de la carga»), en un 8 por 100 entre los años 2008 y 2012. No obstante, y al margen de que el Protocolo fuese ratificado o no, la UE se había comprometido por su cuenta a reducir las emisiones de CO<sub>2</sub>, a través de una directiva que regulará el comercio de emisiones que ya han traspuesto <sup>8</sup> todos los Estados miembros. Éstos han presentado a Bruselas planes nacionales de asignación <sup>9</sup> (PNA), que son la condición previa para su entrada en vigor, puesto que determinarán la cantidad de derechos que pretenden asignar a cada instalación <sup>10</sup>.

<sup>4</sup> Véase el diario *El País* de fecha 19 de noviembre de 2004.

<sup>5</sup> El artículo 17 del Protocolo da la posibilidad de utilizar este tipo de mercados. No obstante, el Protocolo no permite que los compromisos adquiridos se cumplan únicamente haciendo uso de los mecanismos de flexibilidad, dado su carácter complementario a las medidas y políticas internas que constituyen la base fundamental del cumplimiento de los compromisos bajo el Protocolo de Kioto.

<sup>6</sup> Los MAC se utilizan entre países desarrollados (art. 6 del Protocolo). Mediante este mecanismo se permite la transferencia de tecnología entre países desarrollados y la consiguiente transferencia de reducciones de emisión originadas por proyectos conjuntos. El país receptor se descuenta las unidades de reducción de emisiones del proyecto, que adquiere el país inversor. El país inversor se beneficia de la adquisición de estas unidades a un precio menor del que le hubiese costado en el ámbito nacional una reducción equivalente.

<sup>7</sup> El MDL permite a los países en vías de desarrollo obtener financiación de los países desarrollados para proyectos destinados al desarrollo sostenible, a la reducción de emisiones y a la fijación de carbono (art. 12 del Protocolo). Mediante este sistema, los países desarrollados pueden añadir a su cuota de emisión las reducciones que se alcanzan en los países en desarrollo. Los proyectos que se inicien desde el 1 de enero de 2000 podrán ser registrados como MDL y, por lo tanto, podrán contabilizar los créditos fruto de los mismos, para el cumplimiento en el primer período de compromiso (2008-2012), siempre y cuando se solicite su registro antes del 31 de diciembre de 2005.

<sup>8</sup> En España: Real Decreto-Ley 5/2004.

<sup>9</sup> En España: Real Decreto 1866/2004.

<sup>10</sup> Sobre el particular puede consultarse la RECOMENDACIÓN DE LA COMISIÓN de 15 de enero de 2003.

## II. EL MERCADO EUROPEO DE DERECHOS DE EMISIÓN

### 1. ¿Cómo funcionará el comercio de derechos de emisión?

La Posición común (CE) n.º 28/2003, de 18 de marzo de 2003, con vistas a la adopción de una Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se establece un régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad, dio paso a la regulación del comercio de estos derechos de emisión en la UE, destinados a reducir las emisiones de dióxido de carbono de manera más económica y eficiente.

El comercio de derechos de emisión es un mecanismo de mercado que posibilita a las instalaciones emisoras intercambiar los derechos de emisión <sup>11</sup> previamente asignados a cada una de ellas. En general, el comercio se producirá entre instalaciones que superen las emisiones asignadas y aquellas cuyas emisiones sean inferiores, que podrán vender los derechos de emisión sobrantes a las empresas que hayan superado la cuota inicial de derechos asignados. Las empresas con compromisos podrán intercambiarse los derechos de emisión directamente y pueden comprar o vender por mediación de un agente, banco u otro intermediario del mercado de los derechos de emisión. Por otro lado, las empresas reducirán sus emisiones si sus costes de reducción son inferiores al precio del derecho, precio que será único para toda la UE. El intercambio de derechos permitirá que la reducción de emisiones se realice donde el coste sea inferior, con un ahorro importante, para alcanzar los objetivos de reducción del conjunto de la UE <sup>12</sup>.

El mercado comunitario de derechos de emisión empezará a funcionar oficialmente el 1 de enero de 2005, con dos períodos diferenciados, uno entre 2005 y 2007, y otros sucesivos de cinco años, empezando el primero entre 2008 y 2012. Las transferencias de derechos se podrán realizar entre personas, tanto físicas como jurídicas, dentro de la UE, y entre personas de la Comunidad y personas de terceros países con los que se hayan firmado acuerdos de reconocimiento mutuo de derechos <sup>13</sup>.

<sup>11</sup> El derecho de emisión se define en la Directiva como el derecho a emitir una tonelada equivalente de CO<sub>2</sub>.

<sup>12</sup> Para la consecución de los objetivos comunitarios de reducción de las emisiones recogidos en «El Programa Europeo sobre el Cambio Climático» se proponen hasta cuarenta medidas, cuya aplicación conjunta sitúa la relación coste-eficacia en niveles inferiores a 20 euros por Tm equivalente de CO<sub>2</sub> de reducción, con un potencial técnico en torno a las 664-765 Tm equivalente de CO<sub>2</sub>. Véanse las páginas 5-9 del documento de la Comisión: COM [2001] 708 final.

<sup>13</sup> En este apartado nos parece interesante reseñar que, aunque el MEDE se ubica entre los denominados mecanismos de creación de mercados como instrumento de política medioambiental, tiene interesantes paralelismos con los mecanismos de mercado basados en políticas tributarias, en tanto que:

- 1) resulta en la práctica una medida de carácter obligado para las empresas comprometidas (tanto desde un punto de vista económico como jurídico).
- 2) ciertas empresas (muy probablemente la gran mayoría, aunque otras se verían «subvencionadas») estarán obligadas a realizar desembolsos a otros agentes públicos y/o privados para, indirectamente, alcanzar ciertos objetivos de política medioambiental.

En este mismo sentido, podríamos especular sobre el futuro devengo de ingresos públicos derivados de la concesión de permisos y/o transferencia de derechos. En consecuencia, desde nuestra opinión y a la espera de su funcionamiento definitivo, podría considerarse el MEDE como una prestación patrimonial de carácter público, sin olvidar los inconvenientes legales y de teoría económica que acompañan a tal afirmación.

## 2. ¿A quién afectará el MEDE?

Los derechos de emisión en el primer período (2005-2007) sólo afectan a un gas de efecto invernadero, el dióxido de carbono, y a algunos sectores industriales e instalaciones con mayores niveles de emisión (instalaciones de combustión con una potencia térmica superior a 20 MW), con el propósito de evitar al inicio una complejidad difícil de asumir. Los sectores implicados son el energético (centrales termoeléctricas, refino de petróleo), siderurgia, cemento y cal, minerales no metálicos (vidrio y cerámica) e industrias papeleras. El coste para las empresas afectadas será muy limitado durante el primer período, que tiene como verdadera finalidad obtener la experiencia necesaria para poner en marcha la Directiva, la cual se pretende que sea realmente operativa y costosa a partir del año 2008.

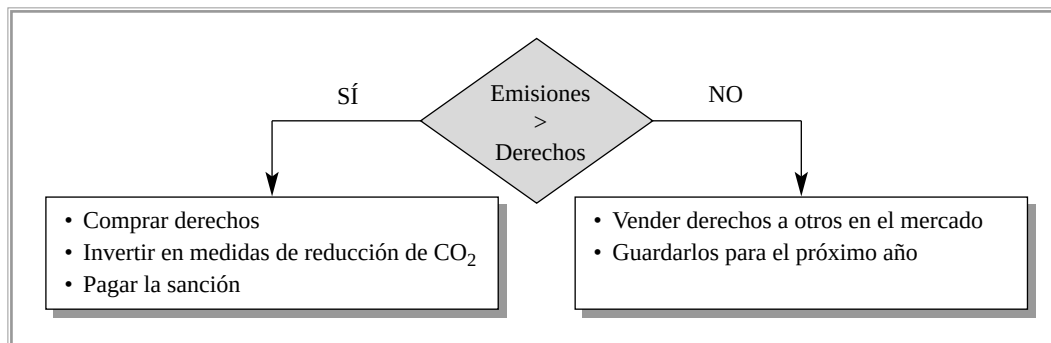
Las instalaciones afectadas por la Directiva deberán disponer, para enero de 2005, de un permiso de emisión de gases de efecto invernadero expedido por la autoridad nacional competente. Estos permisos, al contrario que los derechos de emisión, no son transferibles en ningún caso y son privativos de cada instalación. En ellos quedarán fijados los requisitos de seguimiento y notificación de las emisiones y la obligación de presentar anualmente derechos de emisión equivalentes a las emisiones totales de la instalación en dicho año.

## 3. ¿Cómo se controla el sistema?

Los derechos de emisión serán válidos durante el período para el que han sido expedidos y podrán ser cancelados a petición de su titular en cualquier momento. A 31 de marzo de cada año existe la obligación de presentar un número de derechos de emisión equivalente a las emisiones durante el año civil anterior.

La obligación puede dar lugar a las dos situaciones que muestra la **figura 1**.

**Figura 1.** Opciones en el momento de la presentación anual de los derechos.



Bruselas deberá crear un organismo europeo que funcione como administrador central, cuyas funciones consistirán en velar por el adecuado funcionamiento de esta nueva bolsa en la UE. No obstante, cada Estado miembro debe crear su propio registro nacional de emisiones, donde se abrirá una cuenta a cada empresa afectada con los derechos asignados por el PNA y que canalizará las órdenes de compra y venta de derechos de CO<sub>2</sub> realizadas. El Gobierno español dudaba en un principio entre adoptar el sistema Iberclear (usado en la liquidación de operaciones de renta fija y variable) o el utilizado por el Colegio de Registradores, aunque finalmente se ha decidido por el primero. Esencialmente, Iberclear se encargará de la expedición, titularidad, transferencia y cancelación de derechos de emisión, así como del acceso público al registro, tal y como se establece en el Protocolo de Kioto.

#### 4. ¿Cuál será el procedimiento a seguir en las asignaciones iniciales?

Los Gobiernos deberán elaborar un PNA antes del 31 de marzo de 2004 en el que se determinará la cantidad total de derechos de emisión que prevé asignar para el primer período entre los sectores afectados. El citado Plan será remitido a la Comisión Europea que, en un plazo máximo de tres meses, deberá aprobarlo o rechazarlo.

Los derechos de emisión serán asignados según los niveles de emisión históricos y de forma gratuita por cada Estado miembro <sup>14</sup>. La cantidad de derechos de emisión que un Estado miembro puede conceder depende de los once criterios comunes de asignación establecidos en el Anexo III de la Directiva. En este contexto, corresponde apuntar que si un Estado miembro se mostrara muy generoso en la concesión de derechos de emisión, es probable, no sólo que el plan no se ajuste a algunos de los criterios de asignación, sino que el Estado miembro tampoco aproveche la oportunidad de utilizar el régimen de comercio de derechos de emisión como herramienta que le ayude a cumplir con Kioto. De este modo, si se repartieran demasiados derechos de emisión, no existiría suficiente escasez y en consecuencia no se crearía ningún mercado.

En el caso probable de que se produzca la incorporación de nuevas empresas que necesiten derechos, la Comisión Europea ha establecido tres modalidades, a elección de los Estados miembros, para regular esta entrada, a saber: que las aspirantes compren directamente los derechos en el mercado, que el Estado reserve una cierta cantidad de derechos para subastarlos periódicamente o que se mantenga una cantidad de derechos para repartirlos gratuitamente en el futuro.

Por otro lado, las asignaciones deben respetar el criterio de «no discriminación entre empresas y sectores». Para evitarla se apela a la legislación comunitaria sobre ayudas de Estado y se reserva la potestad de analizar y juzgar, caso por caso, para impedir que se viole la libre competencia. La Comisión desea prevenir que en el reparto de asignaciones los Estados apliquen trato de favor a ciertas empresas o actividades.

<sup>14</sup> Entre el 90 por 100 y el 95 por 100 se entregarán gratuitamente, pudiendo ser subastados el resto.

## 5. ¿Qué elementos de flexibilidad incorpora la Directiva?

En primer lugar, los créditos de emisiones obtenidos mediante los MDL y MAC se podrán convertir en derechos de emisión en la UE, si se aprueba la modificación de la Directiva de comercio de derechos de emisión. Esta nueva Directiva permitirá la utilización de créditos MDL por parte de las empresas europeas a partir de enero de 2005 y de créditos procedentes de los MAC a partir del 2008, con independencia de la entrada en vigor del Protocolo de Kioto <sup>15</sup>.

El establecimiento de procedimientos de inclusión unilateral de actividades y gases adicionales por parte de los Estados miembros podrá ser posible a partir de 2008.

La Directiva permite la agrupación de instalaciones de una misma actividad para cumplir con las obligaciones que en ella se establecen. Los titulares de las instalaciones que deseen formar una agrupación nombrarán a un administrador fiduciario sobre el que recaerán todas las obligaciones de la Directiva, excepto las relativas al seguimiento y notificación de las emisiones de cada instalación.

La asignación de derechos adicionales de emisión, en caso de fuerza mayor, podrá ser posible en el primer período a petición de los Estados miembros.

Dentro de cada período se permite la acumulación de derechos no utilizados para satisfacer las obligaciones en años siguientes. Al final del primer período (2005-2007), los Estados miembros podrán anular la validez de los derechos de emisión expedidos durante el mismo, que no serían válidos para el siguiente período. Al finalizar los períodos subsiguientes, los derechos no utilizados durante un período de compromiso se cambiarán por derechos para el siguiente período <sup>16</sup>.

## 6. ¿Cuáles serán las consecuencias por incumplimiento?

En la primera fase de funcionamiento del régimen de comercio de derechos de emisión en la UE (2005-2007), la cuantía de la multa ascenderá a 40 euros por cada tonelada de CO<sub>2</sub> emitida de más, y se elevará a 100 euros a partir del segundo período (2008-2012). El pago de esta multa no eximirá en ningún caso a la empresa afectada de la obligación de cumplir al año siguiente.

<sup>15</sup> Las normas, modalidades y directrices de aplicación de los mecanismos del Protocolo de Kioto se acordaron en la 7.ª Conferencia de las Partes en la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático (COP7, noviembre de 2001) como parte de los llamados «Acuerdos de Marrakech».

<sup>16</sup> Esta práctica suele aparejar diversas ventajas como, por ejemplo, que se alcancen reducciones de emisiones en cortos períodos de tiempo a costes sustancialmente más bajos que los estimados.

## 7. ¿Cuáles serán los precios del derecho de emisión?

Los precios no se fijarán, dependerán del mercado. Los actuales son inferiores a 10 euros por tonelada, realizándose las transacciones más recientes a un precio de entre 5,5 y 6,5 euros por tonelada <sup>17</sup>. Pero es difícil saber con cierta certeza como evolucionarán, aunque se espera una subida moderada. Así, se espera que el precio de los derechos de emisión en el segundo período (2008-2012) dependa, básicamente, de la oferta y la demanda. El mercado no será intervenido en ningún caso, de producirse distorsiones, se le aplicaría la legislación sobre competencia como a cualquier otro mercado.

## 8. ¿Cuáles serán las oportunidades financieras del MEDE?

El negocio está servido. La bolsa de contaminación tendrá escala europea y en ella participarán las empresas de toda la UE con instalaciones industriales afectadas por el comercio de emisiones. Las dificultades con que se encontrará este nuevo parque y sus condiciones serán las mismas que las de cualquier otra bolsa respecto a las necesidades de transparencia y liquidez. Kioto traerá consigo consultores y asesores en transacciones relacionadas con el CO<sub>2</sub>, verificadores y auditores de emisiones contaminantes, *brokers* que actuarán como intermediarios en la compraventa de derechos, plataformas electrónicas para apoyar las operaciones en empresas e intermediarios, autoridades de supervisión, e incluso, inversores individuales que bien por motivos ecológicos o de rentabilidad muestran interés en los nuevos productos financieros.

El conjunto de productos financieros derivados del mercado de emisiones pueden ser muy amplio. Los inversores podrán adquirir futuros u opciones sobre derechos de emisión del dióxido de carbono, créditos de reducción de la contaminación en proyectos limpios, fondos de inversión cuyos activos sean derechos de emisión, créditos de reducción de proyectos limpios o que inviertan en sociedades que participan en la bolsa de emisiones, etc. No obstante, el marco regulador está aún incompleto ya que Bruselas no ha definido todas las reglas del juego de la bolsa de CO<sub>2</sub>, por lo que todavía deben despejarse muchas incógnitas.

## 9. ¿Cuáles son las ventajas económicas del MEDE?

- Una de las principales oportunidades que plantea el comercio de emisiones es que el coste de reducir las emisiones es más bajo que si cada país tiene que cumplir con sus obligaciones de reducción de manera independiente.
- El beneficio esencial del mercado es que permite a las empresas determinar con autonomía qué tecnología y vías utilizar para reducir las emisiones de la forma más eficaz y eficiente para cada caso concreto.

<sup>17</sup> El MEDE se encuentra aún en desarrollo, con un comienzo formal a partir del 1 de enero de 2005. Los precios pueden consultarse en los boletines de mercado de point carbon: <http://www.pointcarbon.com>

- El comercio de emisiones ofrece la oportunidad de incentivar la investigación y desarrollo de nuevas tecnologías de control de la contaminación.
- La flexibilidad del mecanismo hace viable el comercio entre gases de efecto invernadero diferentes, de diversas fuentes y de distintos momentos.

No obstante, existen incertidumbres económicas que podrían incrementar los costes de reducción, entre otros: los costes de transacción, los costes de cumplimiento de las reglas del mercado, costes de mediciones y verificaciones, el comportamiento de países con situación privilegiada a la hora de otorgar créditos de emisiones, actuaciones difusas referidas al control y vigilancia de las reducciones, políticas laxas de penalización por incumplimientos y, en general, aquellos aspectos que limiten la transparencia, la confianza y añadan incertidumbres al mercado.

#### 10. ¿Cuáles son las ventajas medioambientales del MEDE?

- Facilita el cumplimiento de los compromisos contraídos en el Protocolo de Kioto y, en consecuencia, de los objetivos medioambientales recogidos en el mismo.
- Mayor logro en objetivos medioambientales a corto plazo.
- Establecimiento de calendarios de cumplimiento de objetivos concretos.
- Control y documentación de las emisiones mundiales.
- Mayor grado de cumplimiento de los objetivos ambientales.
- Incremento y desarrollo de actividades con menor impacto medioambiental <sup>18</sup>.

### III. CONTABILIDAD DE LOS DERECHOS DE EMISIÓN. PROPUESTA DEL IFRIC Y COMENTARIOS A LA PROPUESTA

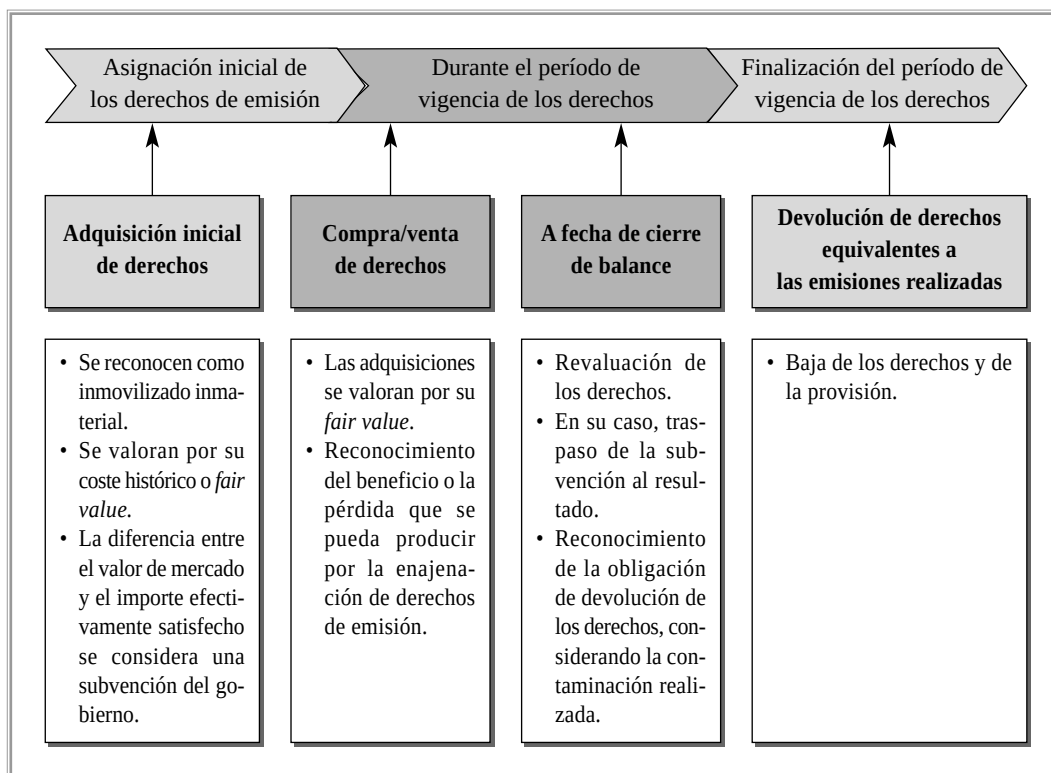
Con el ánimo de armonizar el tratamiento contable de los hechos económicos derivados de los instrumentos medioambientales basados en la creación de mercados, el 15 de mayo de 2003 el IFRIC publicó una propuesta sobre el tratamiento contable de los derechos de emisión cuyas directrices sintetizamos en la **figura 2** <sup>19</sup>.

<sup>18</sup> La Ciencia económica nos recuerda, desde un punto de vista ambiental, que si los mercados se articulan mediante una distribución de permisos de manera gratuita y éstos no fueran negociables, los resultados serían equivalentes a la regulación directa mediante el establecimiento de estándares. Los resultados de la negociación de permisos es similar a los resultados de los impuestos, en el sentido de que se puede cumplir un estándar ambiental con un menor coste.

<sup>19</sup> Un estudio más detallado de la propuesta del IFRIC y de las enmiendas recibidas puede consultarse en LÓPEZ y LÓPEZ [2004].

Durante los meses de mayo a julio de 2003, la propuesta del IFRIC recibió los comentarios y sugerencias de 40 organismos contables pertenecientes a distintos países <sup>20</sup>. Bajo su consideración, en este apartado pretendemos revisar, en líneas generales, el planteamiento del IFRIC destacando los aspectos más polémicos de su propuesta.

**Figura 2.** Resumen de la propuesta del IFRIC sobre el tratamiento contable de los derechos de emisión.



FUENTE: elaboración propia a partir de la propuesta examinada.

Respecto al reconocimiento inicial de los derechos de emisión, el IFRIC opta por su consideración como activos separados, independientes de la obligación de su devolución, frente a la posibilidad de registrarlos como activos netos, esto es, por el valor de los derechos que exceden a los que han de ser devueltos al final del período que dura la concesión.

<sup>20</sup> Los comentarios recibidos pueden consultarse en la página web del IASB ([www.iasb.org](http://www.iasb.org)).

La postura del IFRIC, basada en la posible negociación especulativa de los derechos en el mercado, ha recibido la crítica de diversas organizaciones <sup>21</sup> que consideran que la adquisición con fines especulativos de los derechos de emisión debe considerarse una operación excepcional siendo lo normal mantener los derechos para su devolución al final del período, por lo que existe una estrecha vinculación entre los derechos y la obligación. Bajo esta premisa parece más correcto registrar los derechos de emisión como un activo, o en su caso una obligación, por el importe neto correspondiente.

Por otro lado, con independencia de cuál sea el sistema seguido para la asignación inicial de los derechos (gratuita o por subasta) la propuesta contable del IFRIC considera que, con arreglo a lo dispuesto en el IAS 38, los derechos adquiridos deben reconocerse como inmovilizados inmateriales bien por su coste histórico o bien por su *fair value*. La diferencia entre el importe satisfecho y el *fair value*, de acuerdo con lo previsto en el IAS 20.23, se considera una subvención gubernamental no monetaria que se va traspasando a resultados de forma sistemática durante el período de vigencia de los derechos.

Respecto al criterio de valoración propuesto por el IFRIC, en el caso de la asignación inicial gratuita, cabe destacar que la obtención del *fair value* podría ser cuestionable, en tanto no exista un mercado activo <sup>22</sup> de derechos de emisión. Ante esta situación algunas organizaciones, por ejemplo, el *German Accounting Standards Board* (DRSC), consideran que tal valoración podría aproximarse por el importe con el que, en caso de no poseer los derechos suficientes, podría ser sancionada la empresa. En esta misma línea, creemos que otras alternativas viables podrían consistir en:

- Extrapolar los precios de mercado de similar naturaleza como, por ejemplo, MEDE de azufre, gas metano, etc.
- Valor de los derechos en otros sistemas de mercado de CO<sub>2</sub>.
- Precios alcanzados en las subastas estatales de derechos o el precio medio de dichas subastas.
- Finalmente, consideramos que en ausencia de mercados donde obtener los precios podrían aplicarse las técnicas de valoración ambiental propuestas desde el ámbito de la economía. Sin embargo, la subjetividad de las valoraciones obtenidas atenta directamente contra el requisito de fiabilidad que debe caracterizar a la información contable <sup>23</sup>.

Ante los problemas que puede plantear la obtención del *fair value* en el momento de la asignación inicial, otras organizaciones, como el *Accounting Standards Board of Japan* (ASBJ), abogan, atendiendo al criterio del coste histórico, por no reconocer los derechos en el balance de situación.

<sup>21</sup> Entre ellas: el *European Financial Reporting Advisory Group* (EFRAG), el *Accounting Standards Board of Japan* (ASBJ), o el *Japanese Institute of Certified Public Accountants* (JICPA).

<sup>22</sup> Según el IASB un mercado activo es un mercado en el que se dan todas y cada una de las condiciones siguientes:

- Los bienes y servicios intercambiados en el mercado son homogéneos.
- Se pueden encontrar en todo momento compradores o vendedores para un determinado bien o servicio.
- Los precios están disponibles para el público.

<sup>23</sup> Véase LÓPEZ GORDO [2003: 173 y ss.].

Postura esta que nos parece menos acertada, en el sentido de que el balance de situación no ofrecería información acerca de todos los derechos de emisión que controla la empresa, quedando reflejados, exclusivamente, aquellos que han sido adquiridos a título oneroso. No obstante, en nuestra opinión, ante esta situación cabría la posibilidad de introducir en la memoria los datos concernientes a los derechos poseídos, de modo que quedara expuesta la composición, valor y variaciones en la cartera de derechos producidas durante el período contable.

Durante su período de vigencia, con arreglo al IAS 38, los derechos se reflejan o bien por su coste menos las pérdidas de valor que les hayan podido afectar (IAS 38.63), o bien por sus valores revaluados, determinados con referencia a un mercado activo (IAS 38.37).

En cualquier caso, según se recoge en el apartado BC7 de la propuesta del IFRIC, los derechos de emisión no son objeto de amortización dado que su coste o, en su caso, importe revalorizado debe coincidir con su valor residual. Sin embargo, sí que deben reconocerse las pérdidas de valor reversibles con arreglo a lo dispuesto en el IAS 36. De este modo, los decrementos de valor se reflejarán como pérdidas del período, salvo que el activo afectado haya sido objeto de revalorización previa, en cuyo caso el decremento se carga contra las reservas de revalorización registradas previamente.

Por su parte, las revalorizaciones de los derechos de emisión se ajustarán contra reservas salvo que el incremento de valor exprese la reversión de un decremento de valor del mismo activo reflejado anteriormente como una pérdida, en este último caso el incremento se reconocerá como ingreso (IAS 38.77).

Otro aspecto polémico de la propuesta del IFRIC se refiere a la obligación de devolver los derechos al final del período. En opinión del IFRIC conforme se van realizando las emisiones se reconoce un pasivo que refleja la obligación de devolver un número de derechos equivalente a la contaminación realizada o, en su caso, pagar la sanción correspondiente <sup>24</sup>. Tal pasivo tendría el carácter de provisión que se saldaría con el canje de los derechos, el pago de una multa o una combinación de ambas. Frente a la propuesta del IFRIC, y con arreglo al IAS 37, algunas organizaciones consideran que la obligación debería reflejar el exceso de emisiones sobre los derechos poseídos a fecha de balance y no la obligación relativa a las emisiones realizadas tal como concreta el IFRIC.

La obligación se valoraría por «la mejor estimación, a fecha del balance general, del desembolso necesario para cancelar la obligación presente» (IAS 37.36), que, en opinión del IFRIC, coincidiría con el *fair value*, a fecha de balance, de los derechos requeridos para cubrir las emisiones realizadas o, en su caso, el importe de la sanción correspondiente.

En este punto es preciso destacar la polémica que suscita la asimetría en el tratamiento de la operación propuesto por el IFRIC. En este sentido, el IFRIC plantea un modelo mixto para los cambios de valor en los derechos de emisión. En el caso de los permisos contabilizados en el activo, los aumentos de valor se reflejan en el patrimonio neto, mientras que en el caso del pasivo se recono-

<sup>24</sup> Parece necesario advertir que también podría optarse por invertir en medidas de reducción de CO<sub>2</sub>.

cen en la cuenta de resultados. Esta asimetría atenta contra el objetivo de imagen fiel contradiciendo la sustancia económica de la transacción <sup>25</sup>. Asimismo, según la propuesta del IFRIC, en consonancia con el IAS 38 los cambios en el valor de los activos pueden no ajustarse (tratamiento de referencia) o ajustarse contra reservas o resultados según su signo (tratamiento alternativo). Sin embargo, en cualquier caso, el pasivo aparece valorado por su *fair value* a fecha de balance.

Como solución, el EFRAG propone realizar cualquier ajuste en el valor de los derechos contra resultados del ejercicio, lo que conllevaría modificar el IAS 38, o considerar un modelo contable en el que la obtención y utilización de los derechos de emisión se consideren operaciones vinculadas. Como resultado se reconocería un activo o en su caso un pasivo neto, así, los derechos obtenidos se amortizarían de forma sistemática, por ejemplo, en base a la contaminación realizada *unit-of-pollution*, debiéndose reconocer una obligación cuando la entidad contamine por encima de los derechos que posee.

También existen distorsiones respecto al tratamiento del ingreso diferido resultante de la asignación inicial gratuita, dado que, mientras el valor de los derechos se ajusta considerando el *fair value* a fecha de balance, el ingreso por la imputación de la subvención se valora por el valor de mercado inicial. Por último, señalar que si como resultado de la revisión del IAS 20 las subvenciones gubernamentales pasan a considerarse ingreso del período en que se obtienen, la propuesta del IFRIC podría ocasionar una mayor asimetría en la imputación de los ingresos y gastos derivados del registro contable de los derechos de emisión.

Los comentarios recibidos a la propuesta del IFRIC han sido objeto de debate en varias reuniones celebradas con posterioridad <sup>26</sup> sin que hasta la fecha se haya llegado a un consenso definitivo.

#### **IV. TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS DERECHOS DE EMISIÓN. PROPUESTA SIGUIENDO LA NORMATIVA ESPAÑOLA**

##### **1. Reconocimiento inicial.**

Consideramos que uno de los principales objetivos del modelo a seguir en el registro contable de los derechos de emisión es que la cuenta de resultados de las instalaciones sometidas al régimen muestre el valor de los gastos externos medioambientales derivados de la contaminación. Lo anterior supone que los derechos sean considerados activos depreciables imputándose el valor del gasto correspondiente a la utilización del medioambiente, en su función de receptáculo de residuos, atendiendo a la contaminación real que haya producido la empresa, cuyo valor puede aproximarse por el precio de mercado que alcanzan los derechos de emisión equivalentes a dicho nivel de contaminación.

<sup>25</sup> De este parecer es, por ejemplo, el DRSC.

<sup>26</sup> Concretamente en las de septiembre de 2003, diciembre de 2003, febrero de 2004 y marzo de 2004.

Bajo nuestro punto de vista y siguiendo la normativa contable española, los permisos de emisión de gases de efecto invernadero podrían encuadrarse dentro de la definición inmovilizado inmaterial, presentando una naturaleza similar a las concesiones administrativas. En este sentido, a tenor de la norma tercera de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial, se entiende por concesión administrativa «aquellos actos por los que una entidad de derecho público transfiere a un particular la gestión de un servicio público o el disfrute exclusivo de un bien de dominio público». En este punto y respecto a la temática que nos ocupa, cabe plantearse si la utilización de un recurso natural, como el aire, puede gozar del atributo de exclusividad.

Respecto a la cuestión anterior, hemos de tener en cuenta que gran parte de los componentes ambientales, entre ellos el aire, presentan la característica de no-exclusividad en su consumo, en la medida en que no es posible exceptuar a nadie de su disfrute o bien porque el coste de la exclusión es superior al beneficio recibido por impedir su utilización. La característica de no-exclusividad, entre otras, impide la existencia de un mercado que valore los recursos medioambientales. Bajo este prisma, la creación de un mercado de derechos de emisión consigue dotar de cierta exclusividad a la utilización del aire, en su función de receptáculo de residuos, al limitar y distribuir las emisiones que pueden realizar las empresas. Asimismo, de su establecimiento deriva la internalización de los costes externos de la contaminación atmosférica, al tener que pagar un precio por el derecho que quedará reflejado en los estados financieros. De este modo, la cuenta de resultados (por ejemplo, a través del gasto por amortización de los derechos de emisión) muestra una aproximación al valor del coste social que supone la contaminación.

Como se dijo con anterioridad, previamente a la adquisición de los derechos de emisión, las instalaciones sometidas al régimen deben obtener el correspondiente permiso que les otorga el derecho a contaminar. Como acabamos de exponer, este permiso recibiría el tratamiento de concesión administrativa, valorándose por el importe total de los gastos incurridos para su obtención. A tenor de la normativa del ICAC <sup>27</sup>, el coste de las concesiones administrativas se imputará a resultados, a través de su amortización, durante un plazo que no podrá superar el período concesional (en nuestro caso será el período de vigencia de los permisos), utilizando para ello un método sistemático de amortización.

Los derechos de emisión asignados inicialmente, junto con aquellos que se deban adquirir para cubrir la obligación equivalente a la contaminación realizada, serían considerados inmovilizados revertibles, adscritos a la concesión, de naturaleza inmaterial <sup>28</sup>, puesto que, o bien al final del período concesional, o bien antes del 31 de marzo de cada ejercicio, deben presentarse ante la Administración competente para su amortización.

Hay que tener presente que si la asignación inicial de derechos se hiciese de forma gratuita, la operación debería recibir la consideración de donación. Siguiendo la normativa contable española, la contabilización de la donación, por parte de la empresa receptora, debe realizarse de acuerdo con

<sup>27</sup> Véase la norma tercera, apartados 2 y 3 de la Resolución de 21 de enero de 1992, del Presidente del ICAC por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial.

<sup>28</sup> Dado que se trata de derechos susceptibles de valoración económica.

las siguientes reglas <sup>29</sup>: la empresa receptora del bien obtenido sin contraprestación lo contabilizará por su valor venal <sup>30</sup> utilizando como contrapartida una cuenta de ingresos a distribuir en varios ejercicios que se imputará a resultados en proporción a la depreciación experimentada durante el período por los activos recibidos a título gratuito, en nuestro caso los derechos de emisión. Si se trata de activos no depreciables, el ingreso se imputará al resultado del ejercicio en el que se produzca la enajenación o baja en inventario de los mismos <sup>31</sup>.

Respecto al reconocimiento inicial de los derechos de emisión, creemos conveniente aclarar que no se trataría de activos medioambientales tal como se delimitan en la Resolución del ICAC, por la que se aprueban normas para el reconocimiento, valoración e información de los aspectos medioambientales en las cuentas anuales. En este texto normativo se define activo medioambiental, desde una perspectiva patrimonial, como «los elementos incorporados al patrimonio de la entidad con el objeto de ser utilizados de forma duradera en su actividad, cuya finalidad principal sea la minimización del impacto medioambiental y la protección y mejora del medio ambiente, incluyendo la reducción o eliminación de la contaminación futura de las operaciones de la entidad». Por tanto, dado que la finalidad principal de la adquisición de los derechos de emisión no coincide con las anteriormente expuestas, no tendrían la consideración de activos medioambientales.

## 2. Valoración posterior a la inicial.

Siguiendo el modelo contable del coste histórico con posterioridad al momento inicial, los derechos de emisión deben aparecer valorados por el precio de adquisición menos las correcciones valorativas que les puedan afectar. Considerando que antes del 31 de marzo de cada año las instalaciones sometidas al régimen deben presentar ante las autoridades competentes un número de derechos equivalentes a las emisiones realizadas durante el último ejercicio, a 31 de diciembre de cada año procedería amortizar los derechos correspondientes. El importe de la amortización anual representaría el valor de la contaminación del último ejercicio económico. Obsérvese que con ello estamos consiguiendo uno de los objetivos que se persiguen con la creación de mercados como instrumento de política medioambiental y es la internalización de externalidades, mostrando en la cuenta de resultados el importe correspondiente a la externalidad producida.

<sup>29</sup> Véase la norma primera de la Resolución de 30 de julio de 1991, del Presidente del ICAC por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material.

<sup>30</sup> En la norma de valoración 2.4 del Plan General de Contabilidad se define valor venal de un bien como «el precio que se presume estaría dispuesto a pagar un adquirente eventual teniendo en cuenta el estado y el lugar en que se encuentra dicho bien. El valor venal se apreciará en función de la situación de la empresa y, generalmente, bajo la hipótesis de continuidad de la explotación del bien». El valor venal, en el caso de los derechos de emisión, coincidiría con su valor de mercado. En caso de no existir un mercado activo en el momento de la asignación inicial gratuita, el valor venal podría obtenerse considerando alguna de las alternativas que apuntábamos en el epígrafe anterior: importe de la sanción que en su caso cabría imponer por no poseer los derechos suficientes, extrapolar los precios de mercado de similar naturaleza, considerar el valor de los derechos en otros sistemas de mercado de CO<sub>2</sub>, los precios alcanzados en las subastas estatales de derechos o el precio medio de dichas subastas. En algunos casos, podrían emplearse las técnicas de valoración propuestas desde el ámbito de la economía ambiental.

<sup>31</sup> Según la norma de valoración 20 del Plan General de Contabilidad.

Dado que durante el período de vigencia de los derechos se pueden producir nuevas adquisiciones o venta de los mismos, para determinar los derechos que se darán de baja se debe seguir algún criterio de gestión de inventarios. Siguiendo la normativa contable española podrían ser válidos los métodos FIFO, LIFO y precio medio ponderado. Una vez elegido el método, en virtud del principio de uniformidad, debe mantenerse en el tiempo para facilitar la comparabilidad de la información contable.

Asimismo, en virtud del principio de prudencia valorativa habrá que recoger las correcciones valorativas por pérdidas reversibles en el valor de los derechos. De este modo, a tenor de la normativa contable española, estas provisiones deberán dotarse cuando el valor de mercado del inmovilizado, en nuestro caso los derechos, sea inferior a su precio de adquisición y «siempre que el valor contable del inmovilizado no sea recuperable por la generación de ingresos suficientes para cubrir todos los costes y gastos, incluida la amortización» (norma 5 del Plan General de Contabilidad).

### 3. La obligación de devolver los derechos al final del período.

Durante el período de vigencia de los derechos es posible que el número de derechos poseídos sea inferior a las emisiones estimadas. En este caso, cabe la posibilidad de que la empresa deba adquirir un determinado número de derechos para hacer frente a su obligación futura. En la medida en que, a fecha de cierre del ejercicio, este desembolso sea probable o cierto pero indeterminado en cuanto al importe exacto o fecha en la que se producirá, deberá reconocerse una provisión por el déficit de derechos, que podría denominarse *provisión para derechos de emisión*.

La *provisión para derechos de emisión* tendría la naturaleza de provisión para riesgos y gastos y aparecería recogida en el pasivo del balance de situación. El importe de la provisión debería coincidir con el valor de mercado de los derechos que la empresa tendría que adquirir para saldar su obligación. Como alternativa, además del precio de los derechos, se podría tomar en consideración el importe de la sanción que cabría imponer a la empresa por no poseer el número de derechos suficientes para cubrir las emisiones <sup>32</sup>.

En caso de que no sea probable que la obligación origine una salida de recursos o el nacimiento de la obligación se vea condicionado por la ocurrencia de un suceso incierto o poco probable sobre el que la entidad no puede influir, la obligación debería ser informada como contingencia en la memoria.

### 4. Nuevas adquisiciones de derechos.

Consideramos que el registro de las adquisiciones de derechos con posterioridad a la adjudicación inicial debería atender a la finalidad específica a la que se destinan los mismos.

<sup>32</sup> Téngase en cuenta que el pago de la sanción no exime de la obligación de presentar los derechos.

En este sentido, los derechos adquiridos podrían tener dos finalidades distintas:

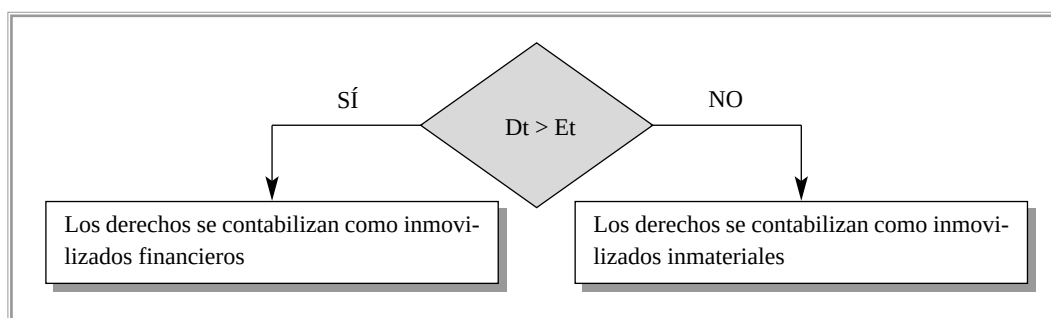
- Finalidad especulativa: obtención de rentabilidad adicional o motivos estratégicos <sup>33</sup>.
- Finalidad operativa: cubrir las emisiones de contaminantes.

En el primer caso, creemos que los derechos deberían tener la consideración de inmovilizaciones financieras <sup>34</sup> que se darían de alta por su precio de adquisición, por lo que no serían objeto de amortización, en todo caso, habría que recoger la depreciación en su valor mediante la correspondiente provisión. Siguiendo la norma 8.2 de valoración del Plan General de Contabilidad, los valores negociables se contabilizarán, al menos al final del ejercicio, por el precio de adquisición o el de mercado si éste fuese inferior a aquél. El precio de mercado será el menor entre la cotización media del último trimestre del ejercicio y la cotización del día de cierre del balance o en su defecto la del inmediato anterior.

En el segundo caso, el registro atiende a las mismas pautas que los derechos asignados en el momento inicial, esto es, los derechos adquiridos se reflejarían como inmovilizados inmateriales y se amortizarían atendiendo a las emisiones efectuadas.

El principal problema que se plantea en la compra de derechos es discernir la finalidad última de la adquisición. Por nuestra parte, pensamos que entre los parámetros a tener en cuenta estarían los derechos correspondientes a las emisiones totales (Et), que serían las emisiones realizadas hasta la fecha de la adquisición más las estimadas desde la fecha de la adquisición hasta el final del período de vigencia de los derechos, en comparación con el número de derechos totales (Dt), que serían los adjudicados inicialmente más los adquiridos con posterioridad. Siguiendo el razonamiento que representa la **figura 3**.

**Figura 3.** Naturaleza de las nuevas adquisiciones de derechos de emisión.



<sup>33</sup> Por ejemplo, podría pretenderse expulsar del mercado a la competencia. Nótese que, a efectos del análisis contable de la información, una clasificación funcional aconsejaría realizar una agrupación diferenciada de ambos conceptos, en orden a distinguir entre los derechos especulativos que se clasificarían dentro de las actividades ajenas a la explotación o secundarias mientras que en el caso de que el motivo sea estratégico su condición sería de la explotación o primaria.

<sup>34</sup> Si en el momento de la asignación inicial el objetivo fuera éste, el tratamiento contable sería el mismo.

En todo caso, creemos que la opción que adopte la empresa debe quedar convenientemente justificada en la memoria <sup>35</sup>.

Si durante el ejercicio económico se producen variaciones en las circunstancias a las que atiene de la clasificación anteriormente realizada, se procedería a la reclasificación de los derechos, de modo que, en el supuesto de que los derechos totales superen a las emisiones totales, el número de derechos reconocidos como inmovilizados inmateriales no puede ser, en ningún caso, inferior a las emisiones totales correspondientes al período de vigencia de los derechos. En caso de que los derechos no superen las emisiones, todos quedarían integrados en el inmovilizado inmaterial.

## 5. Venta de derechos.

Atendiendo a la naturaleza de los derechos, respecto a su venta cabría plantear dos situaciones diferenciadas: venta de derechos considerados inmovilizados financieros y venta de derechos considerados inmovilizados inmateriales.

En el primer caso, el tratamiento contable consistiría en la baja de los derechos por su valor neto contable (precio de adquisición menos provisiones que, en su caso, se hayan dotado) y el reconocimiento del beneficio o pérdida (resultado financiero) resultante de la operación.

En el segundo caso, se procedería a la baja de los derechos por su valor neto contable, reconociéndose la pérdida que se haya podido producir. En el supuesto de que el importe obtenido por la venta de los derechos supere su valor neto contable, la diferencia debe ser considerada como una provisión para riesgos y gastos (*provisión para derechos de emisión*). Con independencia del signo positivo o negativo del resultado de la operación, el montante de la provisión por la venta de los derechos deberá coincidir con el valor de mercado de los derechos enajenados. La provisión para derechos de emisión se aplicará en el momento de la adquisición de nuevos derechos.

## 6. Al final del período de vigencia de los derechos.

Habría que proceder a la baja de los derechos por su valor neto contable. Asimismo, habrá que ajustar, en su caso, el pasivo correspondiente a la obligación de devolver los derechos al final del período siempre y cuando no se esté en posesión del número de derechos equivalente a la contaminación realizada.

<sup>35</sup> Las estimaciones se podrían justificar, por ejemplo, en base a consideraciones sobre el nivel de actividad esperada, las actuaciones de ahorro energético o reducción de emisiones que tiene previsto implantar la empresa, etc.

## V. CONCLUSIONES

En el presente artículo se han puesto de manifiesto las pautas de funcionamiento del mercado de derechos de emisión de gases de efecto invernadero que se pretende implantar en el seno de la UE. A pesar de su inminente entrada en funcionamiento, en enero de 2005, hasta el momento no se ha aprobado la norma internacional definitiva que armonice las prácticas contables respecto al registro contable de los derechos de emisión, aunque el IASB sigue trabajando en los comentarios recibidos a su proyecto. En España tampoco existe normativa al respecto. Ante esta situación, tomando como punto de referencia la normativa contable española, hemos presentado una propuesta para la contabilización de estas operaciones.

Somos conscientes de las dificultades operativas que, en algunas ocasiones, puede acarrear la puesta en práctica de la propuesta que presentamos, ya que exige llevar un control riguroso de la asignación y transacciones realizadas con los derechos de emisión así como de las emisiones de contaminantes en términos tanto históricos como previsionales; cuestiones que, en nuestra opinión, deberían ser convenientemente informadas en la memoria. Sin embargo, a pesar de estas limitaciones creemos que el control de los parámetros ambientales necesario para la contabilización de los derechos de emisión puede tener un efecto beneficioso en el comportamiento medioambiental de las empresas.

En cualquier caso, el modelo contable definitivo deberá esperar al desarrollo completo MEDE y a un mínimo nivel de consenso entre todas las partes implicadas.

## SUPUESTO PRÁCTICO

### ENUNCIADO

El día 1 de enero de X1 según el PNA español a la empresa «ELÉCTRICA, S.A.» se le otorgan, de forma gratuita, 9 derechos de emisión equivalentes a 9 Toneladas métricas (Tm) de CO<sub>2</sub>. Estos derechos se asignan por un período de tres años. El valor de mercado de cada derecho de emisión se estima en 10 u.m.

El 31 de diciembre de X1 la empresa ha emitido 3 Tm de CO<sub>2</sub> y estima que el total de emisiones durante el período de vigencia de los derechos será de 10 Tm. El valor de mercado de los derechos al cierre del primer ejercicio es de 11 u.m.

El día 30 de junio de X2 la empresa adquiere 5 derechos de emisión por un importe de 9 u.m. En esta fecha, la estimación de las emisiones totales (emisiones realizadas más las estimadas desde el 30-06-X2 hasta el final del período de vigencia de los derechos) es de 12 Tm.

A finales de diciembre de X2 las emisiones reales, correspondientes a este ejercicio, ascienden a 5 Tm. En esta fecha, el valor de mercado de los derechos de emisión es de 12 u.m. No se ha producido variación en las emisiones totales.

Aprovechando la subida en el precio de mercado de los derechos de emisión, el 1 de enero de X3 la empresa vende 2 derechos a 12 u.m. cada uno.

Al final de X3 la contaminación acumulada procedente de las emisiones de CO<sub>2</sub> correspondientes a todo el período concesional ascienden a 12 Tm.

El criterio seguido para el control del inventario de los derechos de emisión tanto operativos como especulativos es FIFO.

### SOLUCIÓN

#### AÑO X1

##### • Asignación inicial gratuita (01-01-X1)

El día 1 de enero de X1 procedería el reconocimiento como inmovilizado inmaterial de los derechos iniciales (di) asignados. Puesto que se trata de una adquisición a título lucrativo, el alta se realizaría por el valor venal de los derechos que, en nuestro caso, coincidiría con el valor de mercado.

|    |                                                |                                              |    |
|----|------------------------------------------------|----------------------------------------------|----|
| 90 | Derechos de emisión (2160)<br>(9 di × 10 u.m.) |                                              |    |
|    |                                                | a Ingresos por derechos de<br>emisión (1330) | 90 |
|    | _____                                          | x _____                                      |    |

##### • Amortización derechos iniciales (31-12-X1)

Al final del ejercicio procedería la amortización de los derechos correspondientes a las emisiones realizadas (dr).

|    |                                                          |                                                       |    |
|----|----------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------|----|
| 30 | Amortización derechos emisión (6816)<br>(3 dr × 10 u.m.) |                                                       |    |
|    |                                                          | a Amortización acumulada de-<br>rechos emisión (2816) | 30 |
|    | _____                                                    | x _____                                               |    |

• **Traspaso a resultados del ingreso diferido (31-12-X1)**

La imputación del ingreso diferido al resultado se realiza en proporción a la depreciación experimentada por los derechos.

|    |                                                                |   |                                                                  |
|----|----------------------------------------------------------------|---|------------------------------------------------------------------|
| 30 | Ingresos por derechos de emisión<br>(1330)<br>(3 dr × 10 u.m.) |   |                                                                  |
|    |                                                                | a | Traspaso al resultado ingresos<br>por derechos de emisión (7760) |
|    |                                                                |   | 30                                                               |
|    |                                                                |   |                                                                  |
|    |                                                                | x |                                                                  |

• **Dotación de la provisión para déficit de derechos (31-12-X1)**

Puesto que la estimación de emisiones totales es superior a los derechos poseídos, procede dotar la provisión para cubrir el déficit de derechos (dd) considerando su valor de mercado.

|    |                                                                                       |   |                                                     |
|----|---------------------------------------------------------------------------------------|---|-----------------------------------------------------|
| 11 | Dotación a la provisión por déficit de derechos de emisión (6760)<br>(1 dd × 11 u.m.) |   |                                                     |
|    |                                                                                       | a | Provisión por déficit de derechos de emisión (1460) |
|    |                                                                                       |   | 11                                                  |
|    |                                                                                       |   |                                                     |
|    |                                                                                       | x |                                                     |

Al final del primer año la situación reflejada en el balance y en la cuenta de resultados sería la siguiente:

**BALANCE**

| Activo                                                  |      | Pasivo                                                       |      |
|---------------------------------------------------------|------|--------------------------------------------------------------|------|
| (2160) Derechos de emisión .....                        | 90   | (1330) Ingresos por derechos de emisión .....                | 60   |
| (2816) Amortización acumulada derechos<br>emisión ..... | (30) | (1460) Provisión por déficit de derechos de<br>emisión ..... | 11   |
|                                                         |      | (1290) Pérdidas y ganancias (Pérdida) .....                  | (11) |
| Total activo .....                                      | 60   | Total pasivo .....                                           | 60   |

**PÉRDIDAS Y GANANCIAS**

| Debe                                                                    |    | Haber                                                               |    |
|-------------------------------------------------------------------------|----|---------------------------------------------------------------------|----|
| (6816) Amortización derechos emisión .....                              | 30 | (7760) Traspaso al resultado ingresos por derechos de emisión ..... | 30 |
| (6760) Dotación a la provisión por déficit de derechos de emisión ..... | 11 |                                                                     |    |
|                                                                         |    | Pérdida .....                                                       | 11 |

**AÑO X2****• Adquisición de derechos (30-06-X2)**

Para determinar en qué partida se reconocen los derechos adquiridos (da) tenemos que comparar el número de derechos equivalentes a las emisiones totales (et) (emisiones reales más las previstas hasta la finalización del período de vigencia de los derechos) con el número de derechos totales (dt) (adjudicados inicialmente más los adquiridos hasta la fecha). Así, correspondería imputar tres derechos operativos (do) y dos especulativos.

|    |                                          |                    |    |
|----|------------------------------------------|--------------------|----|
| 27 | Derechos de emisión (2160)               |                    |    |
|    | [(12 et – 9 dt) × 9 u.m.]                |                    |    |
| 18 | Derechos de emisión especulativos (2550) |                    |    |
|    | [(5 da – 3 do) × 9 u.m.]                 |                    |    |
|    |                                          | a Tesorería (5700) | 45 |
|    | _____                                    | x _____            |    |

**• Exceso de provisión por déficit de derechos (30-06-X2)**

Puesto que se ha cubierto el déficit de derechos, procede dar de baja la provisión creada por este motivo a finales del ejercicio anterior.

|    |                                                     |                                                                 |    |
|----|-----------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------|----|
| 11 | Provisión por déficit de derechos de emisión (1460) |                                                                 |    |
|    |                                                     | a Exceso de provisión por déficit de derechos de emisión (7906) | 11 |
|    | _____                                               | x _____                                                         |    |

• **Dotación provisión por pérdida de valor de los derechos (30-06-X2)**

Puesto que el valor de mercado de algunos de los derechos registrados es inferior a su valor neto contable (y siempre que el valor contable de los mismos no sea recuperable por la generación de ingresos suficientes para cubrir todos los costes y gastos, incluida la amortización), se debe reconocer la provisión por la pérdida de valor experimentada.

|   |                                                                                                         |   |                                                                 |
|---|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|-----------------------------------------------------------------|
| 6 | <i>Dotación provisión por depreciación de derechos de emisión (6916)</i><br>[6 do × (10 u.m. – 9 u.m.)] |   |                                                                 |
|   |                                                                                                         | a | <i>Provisión por depreciación de derechos de emisión (2916)</i> |
|   |                                                                                                         |   | 6                                                               |
|   |                                                                                                         | X |                                                                 |

• **Exceso de provisión por depreciación de los derechos (31-12-X2)**

Al situarse el valor de mercado de los derechos por encima de su valor neto contable procede aplicar la provisión.

|   |                                                                 |   |                                                                           |
|---|-----------------------------------------------------------------|---|---------------------------------------------------------------------------|
| 6 | <i>Provisión por depreciación de derechos de emisión (2916)</i> |   |                                                                           |
|   |                                                                 | a | <i>Exceso de provisión por depreciación de derechos de emisión (7916)</i> |
|   |                                                                 |   | 6                                                                         |
|   |                                                                 | X |                                                                           |

• **Amortización derechos iniciales y traspaso a resultados del ingreso diferido (31-12-X2)**

La amortización se realiza en función de la contaminación realizada y considerando que el criterio seguido por la empresa para el control del inventario de derechos es FIFO.

|    |                                                                    |   |                                                                      |
|----|--------------------------------------------------------------------|---|----------------------------------------------------------------------|
| 50 | <i>Amortización derechos emisión (6816)</i><br>(5 dr × 10 u.m.)    |   |                                                                      |
|    |                                                                    | a | <i>Amortización acumulada derechos emisión (2816)</i>                |
|    |                                                                    |   | 50                                                                   |
|    |                                                                    | X |                                                                      |
| 50 | <i>Ingresos por derechos de emisión (1330)</i><br>(5 dr × 10 u.m.) |   |                                                                      |
|    |                                                                    | a | <i>Traspaso al resultado ingresos por derechos de emisión (7760)</i> |
|    |                                                                    |   | 50                                                                   |
|    |                                                                    | X |                                                                      |



• **Amortización derechos iniciales y traspaso a resultados del ingreso diferido (31-12-X2)**

|    |                                                                                 |   |                                                                      |    |
|----|---------------------------------------------------------------------------------|---|----------------------------------------------------------------------|----|
| 37 | <i>Amortización derechos emisión (6816)</i><br>(1 dr × 10 u.m. + 3 dr × 9 u.m.) | a | <i>Amortización acumulada derechos emisión (2816)</i>                | 37 |
|    | _____                                                                           | x | _____                                                                |    |
| 10 | <i>Ingresos por derechos de emisión (1330)</i><br>(1 dr × 10 u.m.)              | a | <i>Traspaso al resultado ingresos por derechos de emisión (7760)</i> | 10 |
|    | _____                                                                           | x | _____                                                                |    |

Al final del tercer ejercicio, antes de la entrega de los derechos, la situación reflejada en el balance y en la cuenta de resultados sería la siguiente:

**BALANCE**

| Activo |                                               |       | Pasivo |                                               |      |
|--------|-----------------------------------------------|-------|--------|-----------------------------------------------|------|
| (2160) | Derechos de emisión .....                     | 117   | (1290) | Pérdidas y ganancias ( <i>Pérdida</i> ) ..... | (21) |
| (2816) | Amortización acumulada derechos emisión ..... | (117) | (1200) | Remanente X2 .....                            | 11   |
| (5700) | Tesorería .....                               | (21)  | (1210) | Resultado negativo X1 .....                   | (11) |
|        | Total activo .....                            | (21)  |        | Total pasivo .....                            | (21) |

**PÉRDIDAS Y GANANCIAS**

| Debe   |                                     |    | Haber  |                                                              |    |
|--------|-------------------------------------|----|--------|--------------------------------------------------------------|----|
| (6816) | Amortización derechos emisión ..... | 37 | (7760) | Traspaso al resultado ingresos por derechos de emisión ..... | 10 |
|        |                                     |    | (7664) | Beneficios en derechos de emisión especulativos .....        | 6  |
|        |                                     |    |        | <i>Pérdida</i> .....                                         | 21 |

• **Baja de los derechos (31-12-X3)**

Al final de período concesional procede la baja de los derechos por su valor neto contable.

|     |                                                       |                                     |     |
|-----|-------------------------------------------------------|-------------------------------------|-----|
| 117 | <i>Amortización acumulada derechos emisión (2816)</i> |                                     |     |
|     |                                                       | <i>a Derechos de emisión (2160)</i> | 117 |
|     |                                                       | (9 di × 10 u.m. + 3 do × 9 u.m.)    |     |
|     |                                                       |                                     |     |
|     |                                                       | x                                   |     |

### BIBLIOGRAFÍA

- COMISIÓN EUROPEA [2000]: *Libro Verde sobre el comercio de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Unión Europea*. [COM (2000) 87 final, Bruselas, de 8 de marzo de 2000. (DOCE L 275 de 25-10-2003)].
- DECISIÓN 1600/2002/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de julio de 2002, por la que se establece el Sexto Programa de Acción Comunitaria para el Medio Ambiente. (DOCE L 242 de 10-09-2002).
- DECISIÓN 2002/358/CE del Consejo, de 25 de abril de 2002, relativa a la aprobación, en nombre de la Comunidad Europea, del Protocolo de Kioto de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático y al cumplimiento conjunto de los compromisos contraídos con arreglo al mismo. (DOCE L 130 de 15-05-2002).
- DECISIÓN 93/389/CEE del Consejo, de 24 de junio de 1993, relativa a un mecanismo de seguimiento de las emisiones de CO<sub>2</sub> y de otros gases de efecto invernadero en la Comunidad. (DOCE L 167 de 09-07-1993).
- DICTAMEN del Comité Económico y Social sobre la «Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo relativo a la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad». (DOCE (2001/C 260, de 17-09-2001)).
- DIRECTIVA 96/61/CE del Consejo, de 24 de septiembre de 1996, relativa a la prevención y al control integrados de la contaminación. (DOCE L 257 de 10-10-1996).
- DIRECTIVA 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de octubre de 2003, por la que se establece un régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad y por la que se modifica la Directiva 96/61/CE del Consejo. (DOCE L 275 de 25-10-2003).
- INFORME de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo de conformidad con lo dispuesto en la Decisión 93/389/CEE del Consejo, modificada por la Decisión 1999/296/CE, relativa a un mecanismo de seguimiento de las emisiones de gases de efecto invernadero en la Comunidad. [COM (2001) 708 final, de 30-11-2001].
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB):
- [2003]: Draft IFRIC Interpretation D1 «Emission Rights».
  - IAS 20: Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance.
  - IAS 36: Impairment of Assets.
  - IAS 37: Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets.
  - IAS 38: Intangible Assets.
  - IAS 39: Financial Instruments: Recognition and Measurement.

- KELLAS, J. y DOBSON, C. [2003]: «The Debate: Accounting for emissions». En: <http://www.accountancyage.com/Comment/1134083>
- LÓPEZ GORDO, M.G. [2003]: *Análisis de la información medioambiental suministrada por las entidades públicas y privadas. El caso de los Espacios Naturales Protegidos y del sector energético*. Tesis Doctoral. Universidad de Granada.
- LÓPEZ GORDO, M.G. y LÓPEZ GORDO, J.F. [2004]: «El protocolo de Kioto y la contabilidad de los derechos de emisión». *Técnica Contable*, n.º 670, diciembre.
- POSICIÓN COMÚN (CE) n.º 28/2003, de 18 de marzo de 2003, aprobada por el Consejo de conformidad con el procedimiento establecido en el artículo 251 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, con vistas a la adopción de una Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se establece un régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad y por la que se modifica la Directiva 96/61/CE del Consejo. (DOCE C 125 de 27-05-2003).
- PROPUESTA de Directiva del Consejo por la que se reestructura el marco comunitario de imposición de los productos energéticos. [COM (1997) 30 final, de 12-03-97]. (DOCE C 139 de 06-05-1997).
- PROPUESTA de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo relativo a la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad. [COM (2001) 80 final, de 13-02-2001]. (DOCE C 154 de 29-05-2001).
- PROPUESTA de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se establece un régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad y por la que se modifica la Directiva IPPC. [COM (2001) 581 final, de 23-10-2001]. (DOCE C 075 E de 26-03-2002).
- REAL DECRETO-LEY 5/2004, de 27 de agosto, por el que se regula el régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero. (BOE n.º 208 de 28-08-2004).
- REAL DECRETO 1866/2004, de 6 de septiembre, por el que se aprueba el Plan nacional de asignación de derechos de emisión, 2005-2007. (BOE n.º 216 de 07-09-2004).
- RECOMENDACIÓN DE LA COMISIÓN de 15 de enero de 2003 sobre orientaciones para asistir a los Estados miembros en la elaboración de planes nacionales de reducción de emisiones en relación con las disposiciones de la Directiva 2001/80/CE del Parlamento Europeo y del Consejo sobre limitación de emisiones a la atmósfera de determinados agentes contaminantes procedentes de grandes instalaciones de combustión. (DOCE L 16 de 22-01-2003).
- REGLAMENTO (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de Normas Internacionales de Contabilidad. (DOCE L 243 de 11-09-2002).
- REGLAMENTO (CE) n.º 1725/2003 de la Comisión, de 29 de septiembre de 2003, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo. (DOCE L 261, de 13-10-2003).
- RESOLUCIÓN de 30 de julio de 1991, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material. (BOE n.º 16 de 18-01-1992).
- RESOLUCIÓN de 21 de enero de 1992, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial. (BOE n.º 84 de 07-04-1992).
- RESOLUCIÓN de 25 de marzo de 2002, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueban normas para el reconocimiento, valoración e información de los aspectos medioambientales en las cuentas anuales. (BOE n.º 81 de 04-04-2002).
- RODRÍGUEZ ARIZA, L.; FERNÁNDEZ PAVÉS, M.J.; LÓPEZ GORDO, M.G. y LÓPEZ GORDO, J.F. [2004]: «El mercado europeo de derechos de emisión de gases de efecto invernadero». *Noticias de la Unión Europea*, n.º 232, mayo.

|                     |                                                                                                                                                        |                         |
|---------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------|
| <b>CONTABILIDAD</b> | <b>PRUEBAS SELECTIVAS PARA EL INGRESO EN<br/>EL CUERPO SUPERIOR DE INTERVENCIÓN Y<br/>CONTABILIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN DE<br/>LA SEGURIDAD SOCIAL</b> | <b>Núm.<br/>17/2005</b> |
|---------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------|



**INMACULADA DE BENITO CÁMARA**  
**JOSÉ TOVAR JIMÉNEZ**

*Profesores del CEF*

---

## **Sumario:**

---

**CASO 1.** Regularización contable. Cálculos de costes por secciones, y resultados estándares.

**CASO 2.** Operaciones financieras: cálculo de tipos de interés efectivos.

**CASO 3.** Consolidación: ajustes y balance consolidado.

[Pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo Superior de Intervención y Contabilidad de la Administración de la Seguridad Social (Orden TAS/1154/2004, de 13 de abril, BOE de 4-5-2004)].

**CASO PRÁCTICO NÚM. 1**

REGULARIZACIÓN CONTABLE. CÁLCULOS DE COSTES POR SECCIONES, Y RESULTADOS ESTÁNDARES

***ENUNCIADO***

La empresa de servicios «JENOSA» realiza tres tipos de consultoría:

- Informática.
- Servicios.
- Auditoría.

La información que presenta los saldos de las cuentas al 31-12-2003 es la siguiente:

| Cuentas                                                     | Euros     |
|-------------------------------------------------------------|-----------|
| Arrendamientos y cánones .....                              | 104.200   |
| Trabajos realizados por otras empresas .....                | 300.000   |
| Inversiones financieras temporales en capital .....         | 200.000   |
| Gastos de establecimiento .....                             | 10.000    |
| Intereses a corto plazo de deudas .....                     | 25.000    |
| Gastos extraordinarios .....                                | 45.000    |
| Organismos de la Seguridad Social, acreedores .....         | 40.000    |
| Gastos financieros. Intereses de deudas a corto plazo ..... | 85.000    |
| Acreedores por prestaciones de servicios .....              | 200.000   |
| Capital social .....                                        | 1.000.000 |
| Ingresos por prestación de servicios .....                  | 2.569.000 |
| Primas de seguros .....                                     | 60.000    |
| Reserva legal .....                                         | 100.000   |
| Publicidad, propaganda y relaciones públicas .....          | 180.000   |
| Construcciones .....                                        | 1.500.000 |
| Mobiliario .....                                            | 100.000   |
| Ingresos por servicios diversos .....                       | 200.000   |
| Equipos informáticos .....                                  | 100.000   |
| Amortización acumulada del inmovilizado material .....      | 100.000   |
| Reservas voluntarias .....                                  | 100.000   |
| Sueldos y salarios .....                                    | 1.200.000 |
| Clientes .....                                              | 500.000   |
| Deudas a corto plazo con entidades de crédito .....         | 200.000   |
| Exceso de provisión para riesgos y gastos .....             | 20.000    |
| Seguridad Social a cargo de la empresa .....                | 200.800   |
| Deudas a largo plazo con entidades de crédito .....         | 700.000   |
| Bancos c/c a la vista .....                                 | ...       |

Operaciones pendientes de contabilización antes de la regularización contable:

1. La empresa amortiza en este ejercicio la totalidad de los gastos de establecimiento.
2. Las cuotas de amortización son: el equipo informático en 10 años, el mobiliario en 20 años y las construcciones en 50 años, sabiendo que 1.000.000 euros corresponde al valor del solar.
3. Se ha recibido un dividendo a cuenta, por importe de 15.200 euros.
4. Los riesgos de insolvencia se estiman en el 5% del saldo de clientes.
5. Los gastos de publicidad corresponden a una campaña anual iniciada el 1 de mayo de 2003.
6. Corresponde imputar como ingresos por servicios diversos en este período 90.000 euros.
7. El Impuesto de Sociedades se estima en 200.000 euros.

#### INFORMACIÓN COMPLEMENTARIA

- La empresa elabora su contabilidad analítica de explotación por el método de las secciones. Se consideran secciones principales las correspondientes a cada tipo de consultoría que presta y sección auxiliar la de dirección y administración. La unidad que trabaja para todas ellas es la actividad realizada por las mismas, basada en la hora/persona.
- En relación con el personal se da la siguiente información. La actividad total realizada por el personal en el período es:
  - Director general: 2.000 horas.
  - Directores de consultorías: 7.000 horas.
  - Personal de apoyo consultoría: 24.500 horas.
  - Personal de administración: 44.000 horas.

**El coste del personal de la hora trabajada es:**

- Director general: 100 euros/hora.
- Directores de consultorías: 50 euros/hora.
- Personal de apoyo consultorías: 20 euros/hora.
- Personal de administración: 10 euros/hora.

El director general y el personal de administración **imputan** directamente sus costes en función de las horas trabajadas:

- 30% de sus horas para la sección de dirección y administración.
- 30% para la sección de auditoría.
- El resto por igual para cada una de las distintas secciones.

Los directores de asesorías son un director para cada asesoría, las horas de actividad realizadas han sido:

- Director de asesoría fiscal 2.200 horas.
- Director de asesoría laboral 2.000 horas.
- Director de asesoría de auditoría y contabilidad 2.800 horas.

El personal de apoyo de asesorías imputa sus costes en la misma proporción que la dirección de asesorías.

- La cuenta de gastos extraordinarios recoge la pérdida por un siniestro de los elementos de transporte no cubierta por la compañía de seguros.
- La cuenta trabajos realizados por otras empresas recoge el gasto por un contrato de colaboración temporal para realizar un estudio de asesoría fiscal para un grupo de empresas durante el período 1 de octubre de 2003 al 30 de junio de 2004.
- La cuenta Ingresos por servicios diversos recoge el contrato por la colaboración eventual del personal de asesoría y auditoría y contabilidad en un máster de 9 meses durante el curso académico 2003/2004, habiendo facturado por las clases impartidas 100 horas del director de auditoría a 400 euros la hora y 200 horas del personal de apoyo a 250 euros la hora.
- Los gastos de amortización del inmovilizado material se distribuyen de la siguiente forma: dos partes para la sección de dirección y administración y una parte para cada una de las consultorías.
- De los gastos de publicidad el 50% corresponden a la campaña de lanzamiento de la consultoría de servicios y el resto corresponde por partes iguales a las otras consultorías.
- De las primas de seguros, 12.500 euros corresponden a los seguros de los elementos del inmovilizado y su reparto es en la misma proporción que la amortización de los mismos. El resto corresponde al seguro de responsabilidad de los auditores.
- El saldo de clientes corresponde en un 50% a la consultoría de servicios, en un 20% a la consultoría informática y el resto a la consultoría de auditoría. En igual proporción se parten las insolvencias estimadas.

- El gasto de arrendamiento corresponde en su totalidad a la sección de dirección y administración.
- El subreparto de los costes totales de la sección auxiliar se hará en función de la unidad «hora trabajada». Del total de horas trabajadas se reparte el coste de 12.740 horas en proporción de las horas trabajadas por cada sección principal e imputando un suplemento de coste de 1.060 horas a la consultoría de servicios como consecuencia de su lanzamiento.
- La facturación de los trabajos de consultoría se realiza en función de la hora de personal, que es de:
  - Director general 245 euros/hora.
  - Directores de consultorías 100 euros/hora.
  - Personal de apoyo consultoría 30 euros/hora.
  - Personal de administración 15 euros/hora.

La sección auxiliar subreparte sus ingresos con igual criterio que sus costes.

SE PIDE:

- I. Asientos de regularización contables.
- II. Elaborar el cuadro de distribución de costes del personal y horas.
- III. Elaborar el cuadro de distribución de costes totales.
- IV. Elaborar el cuadro de ingresos de las secciones principales. Se considera que la consultoría de auditoría ingresa por el concepto prestación de servicios y por el concepto de clases impartidas.
- V. Calcular los resultados analíticos de cada sección principal.
- VI. La empresa «JENOSA», a principios del ejercicio, realizó la siguiente estimación sobre sus consultorías y las horas de trabajo de sus directores:

|                                  | Informática | Servicios   | Auditoría   |
|----------------------------------|-------------|-------------|-------------|
| N.º de informes .....            | 180         | 220         | 300         |
| Horas director consultoría ..... | 1.800       | 2.200       | 3.000       |
| Coste hora .....                 | 40 euros/h  | 50 euros/h  | 60 euros/h  |
| Facturación hora .....           | 80 euros/h  | 100 euros/h | 120 euros/h |

- Calcular el resultado real, el resultado previsto y el resultado estándar para la consultoría informática, en función únicamente de su director, sabiendo que el número real de informes elaborados en el ejercicio fue el siguiente:

INFORMÁTICA: 150 informes.

SERVICIOS: 220 informes.

AUDITORÍA: 320 informes.

### **SOLUCIÓN Caso práctico núm. 1**

## **I. ELABORACIÓN DEL BALANCE DE SALDOS DE LA SOCIEDAD «JENOSA» Y CÁLCULO DEL SALDO DE BANCOS**

| Activo                                              | Saldo     | Pasivo                                             | Saldo     |
|-----------------------------------------------------|-----------|----------------------------------------------------|-----------|
| Arrendamientos y cánones .....                      | 104.200   | Intereses a corto plazo de deudas .....            | 25.000    |
| Trabajos realizados por otras empresas .            | 300.000   | Organismos Seguridad Social acreedores .....       | 40.000    |
| Inversiones financieras temporales en capital ..... | 200.000   | Acreedores por prestación de servicios .           | 200.000   |
| Gastos de establecimiento .....                     | 10.000    | Capital social .....                               | 1.000.000 |
| Gastos extraordinarios .....                        | 45.000    | Ingresos por prestación de servicios ..            | 2.569.000 |
| Gastos finan. intereses deudas c/p .....            | 850.000   | Reserva legal .....                                | 100.000   |
| Primas de seguros .....                             | 60.000    | Ingresos por servicios diversos .....              | 200.000   |
| Publicidad, propaganda y relaciones públicas .....  | 180.000   | Amortización acumulada inmovilizado material ..... | 100.000   |
| Construcciones .....                                | 1.500.000 | Reservas voluntarias .....                         | 100.000   |
| Mobiliario .....                                    | 100.000   | Deudas a c/p con entidades de crédito .            | 200.000   |
| Equipos informáticos .....                          | 100.000   | Exceso de provisión para riesgos y gastos .....    | 20.000    |
| Sueldos y salarios .....                            | 1.200.000 | Deudas a l/p con entidades de crédito .            | 700.000   |
| Clientes .....                                      | 500.000   |                                                    |           |
| Seguridad Social a cargo de la empresa .            | 200.800   |                                                    |           |
| Bancos .....                                        | ...       |                                                    |           |
| <b>Total activo</b>                                 |           | <b>Total pasivo</b>                                |           |

**Contabilización de las operaciones previas a la regularización contable.**

## 1. Amortización de los gastos de establecimiento.

|        |                                           |                           |        |
|--------|-------------------------------------------|---------------------------|--------|
| 10.000 | Amortización de gastos de establecimiento |                           |        |
|        | a                                         | Gastos de establecimiento | 10.000 |
| _____  | x                                         | _____                     |        |

## 2. Amortización del inmovilizado material.

|        |                                        |                                              |        |
|--------|----------------------------------------|----------------------------------------------|--------|
| 25.000 | Amortización del inmovilizado material |                                              |        |
|        | a                                      | Amortización acumulada inmovilizado material | 25.000 |
| _____  | x                                      | _____                                        |        |

Equipos informáticos:  $100.000/10 = 10.000$

Mobiliario:  $100.000/20 = 5.000$

Construcciones:  $1.500.000 - 1.000.000/50 = 10.000$

## 3. Cobro de un dividendo a cuenta.

|        |        |                                        |        |
|--------|--------|----------------------------------------|--------|
| 12.500 | Bancos |                                        |        |
|        | a      | Ingresos de participaciones en capital | 12.500 |
| _____  | x      | _____                                  |        |

## 4. Riesgo de insolvencias.

|        |                                                                   |                             |        |
|--------|-------------------------------------------------------------------|-----------------------------|--------|
| 25.000 | Dotación provisión para insolvencias<br>( $0,05 \times 500.000$ ) |                             |        |
|        | a                                                                 | Provisión para insolvencias | 25.000 |
| _____  | x                                                                 | _____                       |        |

## 5. Periodificación de los gastos de publicidad.

|        |                                               |                                                       |        |
|--------|-----------------------------------------------|-------------------------------------------------------|--------|
| 60.000 | <i>Gastos anticipados</i><br>(180.000 × 4/12) |                                                       |        |
|        |                                               | a <i>Publicidad, propaganda y relaciones públicas</i> | 60.000 |
|        | _____                                         | x _____                                               |        |

## 6. Periodificación de ingresos diversos.

|         |                                                              |                               |         |
|---------|--------------------------------------------------------------|-------------------------------|---------|
| 110.000 | <i>Ingresos por servicios diversos</i><br>(200.000 – 90.000) |                               |         |
|         |                                                              | a <i>Ingresos anticipados</i> | 110.000 |
|         | _____                                                        | x _____                       |         |

## 7. Contabilización del Impuesto de Sociedades.

|         |                                  |                                                                |         |
|---------|----------------------------------|----------------------------------------------------------------|---------|
| 200.000 | <i>Impuesto sobre beneficios</i> |                                                                |         |
|         |                                  | a <i>Hacienda Pública, acreedor por impuesto de sociedades</i> | 200.000 |
|         | _____                            | x _____                                                        |         |

## 8. Regularización.

|           |                             |                                                       |           |
|-----------|-----------------------------|-------------------------------------------------------|-----------|
| 2.375.000 | <i>Pérdidas y ganancias</i> |                                                       |           |
|           |                             | a <i>Arrendamientos y cánones</i>                     | 104.200   |
|           |                             | a <i>Trabajos realizados por otras empresas</i>       | 300.000   |
|           |                             | a <i>Amortización de gastos de establecimiento</i>    | 10.000    |
|           |                             | a <i>Gastos extraordinarios</i>                       | 45.000    |
|           |                             | a <i>Gastos financieros intereses deudas c/p</i>      | 85.000    |
|           |                             | a <i>Primas de seguros</i>                            | 60.000    |
|           |                             | a <i>Publicidad, propaganda y relaciones públicas</i> | 120.000   |
|           |                             | a <i>Sueldos y salarios</i>                           | 1.200.000 |
|           |                             | a <i>Seguridad Social a cargo de la empresa</i>       | 200.800   |

Beneficio 319.200

## II. ELABORACIÓN DEL CUADRO DE DISTRIBUCIÓN DE COSTES DEL PERSONAL Y HORAS

Balance de saldos (31-12-2003):

|                                              |                 |
|----------------------------------------------|-----------------|
| Sueldos y salarios .....                     | 1.200.000 euros |
| Seguridad Social a cargo de la empresa ..... | 200.800 euros   |
| Gastos de personal .....                     | 1.400.800 euros |

| Personal                            | Actividad total realizada | Coste personal hora trabajada | Coste total     |
|-------------------------------------|---------------------------|-------------------------------|-----------------|
| Director general .....              | 2.000 horas               | 100 euros/hora                | 200.000 euros   |
| Directores de consultorías .....    | 7.000 horas               | 50 euros/hora                 | 350.000 euros   |
| Personal de apoyo consultoría ..... | 24.500 horas              | 20 euros/hora                 | 490.000 euros   |
| Personal de administración .....    | 44.000 horas              | 10 euros/hora                 | 440.000 euros   |
| Gastos de personal .....            |                           |                               | 1.480.000 euros |

Del balance de saldos se desprende que los gastos de personal han ascendido a 1.400.800 euros, mientras que de la información complementaria se obtiene que dichos gastos han ascendido a 1.480.000 euros. Se entiende que ha habido un error en la transcripción del enunciado, por lo que en la solución se va a considerar 1.480.000 euros, aunque sólo a efectos de cálculos analíticos.

Imputación de los costes y de las horas del **Director general y del Personal de administración**:

| Personal/Costes           | Total          | Sección de Dirección y administración | Sección Consultoría informática | Sección Consultoría de servicios | Sección Consultoría de auditoría |
|---------------------------|----------------|---------------------------------------|---------------------------------|----------------------------------|----------------------------------|
| Director general .....    | 200.000        | 60.000<br>(0,30 × 200.000)            | 40.000<br>(0,20 × 200.000)      | 40.000<br>(0,20 × 200.000)       | 60.000<br>(0,30 × 200.000)       |
| Personal administración   | 440.000        | 132.000<br>(0,30 × 440.000)           | 88.000<br>(0,20 × 440.000)      | 88.000<br>(0,20 × 440.000)       | 132.000<br>(0,30 × 440.000)      |
| <b>Total/Costes .....</b> | <b>640.000</b> | <b>192.000</b>                        | <b>128.000</b>                  | <b>128.000</b>                   | <b>192.000</b>                   |

| Personal/Horas                   | Total         | Sección de Dirección y administración | Sección Consultoría informática | Sección Consultoría de servicios | Sección Consultoría de auditoría |
|----------------------------------|---------------|---------------------------------------|---------------------------------|----------------------------------|----------------------------------|
| Director general .....           | 2.000         | 600<br>(0,30 × 2.000)                 | 400<br>(0,20 × 2.000)           | 400<br>(0,20 × 2.000)            | 600<br>(0,30 × 2.000)            |
| Personal administración          | 44.000        | 13.200<br>(0,30 × 44.000)             | 8.800<br>(0,20 × 44.000)        | 8.800<br>(0,20 × 44.000)         | 13.200<br>(0,30 × 44.000)        |
| <b>Total/Horas trabajadas ..</b> | <b>46.000</b> | <b>13.800</b>                         | <b>9.200</b>                    | <b>9.200</b>                     | <b>13.800</b>                    |

Imputación de los costes de los **Directores de consultoría** entre las distintas consultorías:

- Director de consultoría informática: 2.200 horas × 50 euros/hora: 110.000 euros
- Director de consultoría de servicios: 2.000 horas × 50 euros/hora: 100.000 euros
- Director de consultoría de auditoría: 2.800 horas × 50 euros/hora: 140.000 euros

Total de costes de Directores de consultorías: 7.000 horas × 50 euros/hora: 350.000 euros

Imputación de los costes del **Personal de apoyo** entre las distintas consultorías:

- Director de consultoría informática: 490.000/7.000 × 2.200: 154.000 euros
- Director de consultoría de servicios: 490.000/7.000 × 2.000: 140.000 euros
- Director de consultoría de auditoría: 490.000/7.000 × 2.800: 196.000 euros

Total de costes del Personal de apoyo: 24.500 horas × 20 euros/hora: 490.000 euros

Cuadro resumen de la distribución de los costes del personal, así como de las horas trabajadas; es decir, del reparto de los costes del **Director general/Personal de administración, Directores de consultorías y Personal de apoyo** entre las diferentes secciones (auxiliar y principales):

| Costes de personal/Secciones                       | Total            | Dirección y administración | Consultoría informática | Consultoría de servicios | Consultoría de auditoría |
|----------------------------------------------------|------------------|----------------------------|-------------------------|--------------------------|--------------------------|
| Director general /Personal de administración ..... | 640.000          | 192.000                    | 128.000                 | 128.000                  | 192.000                  |
| Directores de consultorías                         | 350.000          |                            | 110.000                 | 100.000                  | 140.000                  |
| Personal de apoyo .....                            | 490.000          |                            | 154.000                 | 154.000                  | 196.000                  |
| <b>Total .....</b>                                 | <b>1.480.000</b> | <b>192.000</b>             | <b>392.000</b>          | <b>382.000</b>           | <b>528.000</b>           |
| Horas trabajadas ...                               |                  | 13.800                     |                         |                          |                          |

### III. ELABORACIÓN DEL CUADRO DE DISTRIBUCIÓN DE LOS COSTES TOTALES

Antes de proceder a efectuar el cuadro, pasemos a analizar los diferentes costes a considerar en su elaboración, para lo que iremos analizando cada uno de los puntos correspondientes del enunciado.

**1 y 2.** Se considerarán la totalidad de los gastos de personal, de acuerdo con el cuadro de imputación a las secciones principales y auxiliar, efectuada en el cuadro anterior.

**3.** La pérdida recogida en «Gastos extraordinarios» no va a ser considerada al tratarse de un gasto de carácter extraordinario y por tanto ajeno a la actividad de consultoría de la empresa.

**4 y 5.** Procedemos a analizar conjuntamente ambos puntos por la posible vinculación existente entre ellos.

El punto 4 nos informa que la cuenta «Trabajos realizados por otras empresas» se refiere a un contrato a realizar durante el período 1 de octubre de 2003 al 30 de junio de 2004, por lo que en aplicación del «*Principio de correlación de ingresos y gastos*» el ingreso a obtener por su realización así como los costes necesarios para llevarlo a cabo deberán ser imputados en el mismo período de tiempo.

Dos problemas se nos plantean en la aplicación del mencionado principio: el primero está relacionado con los ingresos a obtener por la prestación del estudio de consultoría informática, pues al menos de forma expresa en el enunciado no se hace referencia alguna a los mismos. Varias opciones se nos ocurre plantear:

Opción a) considerar que no se ha contabilizado en el ejercicio ingreso alguno por este servicio, en cuyo caso el gasto tampoco lo sería, debiéndose en consecuencia inventariar el coste incurrido como un «Producto en curso», difiriendo la imputación del coste hasta el ejercicio siguiente, fecha de terminación del trabajo, cual si se tratara de un contrato en firme.

Opción b) considerar que la diferencia entre el ingreso correspondiente a la colaboración eventual del personal de auditoría (mencionado en el punto 5), el cual asciende a 90.000 euros (100 horas  $\times$  400 euros/hora más 200 horas  $\times$  250 euros/hora), registrado en la cuenta «Ingresos por servicios diversos» y el resto de su saldo (110.000 euros), pudiera corresponder al trabajo de colaboración para realizar un estudio de consultoría informática.

El segundo problema está vinculado con esta opción y estriba en considerar si el gasto y el ingreso contabilizados corresponden al mismo período de tiempo, pues así como el enunciado sí especifica en relación con los ingresos que la facturación del contrato de colaboración de la consultoría de auditoría corresponde a las clases impartidas, no ocurre así en relación con el contrato de colaboración de consultoría informática. Por otro lado, en relación con los gastos no sabemos si el saldo de 300.000 euros de la cuenta «Trabajos realizados por otras empresas» corresponde al coste incurrido hasta el momento o al coste total del trabajo.

Por todo ello, la opción elegida va a consistir en no imputar el coste del trabajo a la sección de consultoría, sino inventariarlo como un «Producto en curso», entendiendo que no se ha contabilizado en el ejercicio ingreso alguno correspondiente al mismo y que el saldo de la cuenta corresponde al coste incurrido.

Por último comentar que el apartado IV) del «SE PIDE» especifica que la sección de consultoría de auditoría ingresa por el concepto prestación de servicios y por el concepto de clases impartidas; no se realiza la misma especificación para la sección de consultoría informática.

**6.** Los gastos de amortización sí están vinculados a la producción.

**7.** Los gastos de publicidad entendemos que no están vinculados al proceso productivo, y sí a la comercialización de las diferentes consultorías a efectuar, por lo que crearemos una sección comercial, cuyo coste disminuirá el margen industrial de las distintas clases de consultoría.

Por último, comentar que el 50% a repartir entre las restantes secciones, entendemos que se trata de las principales y no de la auxiliar, puesto que no realiza actividad alguna hacia el exterior de la empresa.

**8.** Las primas de seguros se repartirán con igual criterio que las amortizaciones.

**9.** Las posibles insolvencias de clientes no pueden ser consideradas como un coste de la actividad con la que están relacionados. En todo caso podrían ser considerados como un menor margen, algo así como margen después de insolvencias y dado que expresamente se dice «se reparten las insolvencias estimadas».

**10.** El gasto de arrendamiento sí se imputa a la actividad.

**Cuadro de distribución de los costes totales.**

| Costes/Secciones                             | Total            | Dirección y administración | Consultoría informática | Consultoría de servicios | Consultoría de auditoría |
|----------------------------------------------|------------------|----------------------------|-------------------------|--------------------------|--------------------------|
| Personal .....                               | 1.480.000        | 192.000                    | 392.000                 | 368.000                  | 528.000                  |
| Amortización del inmovilizado material ..... | 25.000           | 10.000                     | 5.000                   | 5.000                    | 5.000                    |
| Primas de seguros .....                      | 60.000           | 5.000                      | 2.500                   | 2.500                    | 50.000                   |
| Arrendamientos y cánones                     | 104.200          | 104.200                    |                         |                          |                          |
| <b>Total .....</b>                           | <b>1.669.200</b> | <b>311.200</b>             | <b>399.500</b>          | <b>375.500</b>           | <b>583.000</b>           |
| Horas trabajadas ....                        |                  | 13.800                     | 2.200                   | 2.000                    | 2.800                    |
| Coste de la hora ....                        |                  | 22,55                      |                         |                          |                          |
| <b>Subreparto</b>                            |                  |                            |                         |                          |                          |
| Dirección y Administración * .....           |                  | (311.200)                  | 90.300                  | 82.100                   | 114.900                  |
|                                              |                  |                            |                         |                          | 23.900                   |
| <b>Total</b>                                 |                  |                            |                         |                          |                          |
| Horas trabajadas ...                         | 1.669.200        | —                          | 489.800                 | 481.500                  | 697.900                  |
|                                              |                  |                            | 2.200                   | 2.000                    | 2.800                    |

\* El subreparto de los costes de la sección auxiliar se realiza, según el punto 11 del enunciado, en función de las horas trabajadas por dicha sección (13.800 horas) y en proporción a las horas trabajadas por cada una de las secciones principales (7.000 horas).

|                                           |                                     |                           |
|-------------------------------------------|-------------------------------------|---------------------------|
| 7.000 horas                               | 12.740 horas                        | + 1.060 horas             |
| 2.200 horas                               | Consultoría informática =           | 4.004 horas               |
| 2.000 horas                               | Consultoría de servicios =          | 3.640 horas + 1.060 horas |
| 2.800 horas                               | Consultoría de auditoría =          | 5.096 horas               |
|                                           | <u>12.740 horas + 1.060 horas =</u> | <u>13.800</u>             |
| Coste Consultoría informática .....       | 4.004 × 22,55 =                     | 90.300 euros              |
| Coste Consultoría de servicios .....      | 3.640 × 22,55 =                     | 82.100 euros              |
| Coste Consultoría de auditoría .....      | 5.096 × 22,55 =                     | 114.900 euros             |
| Suplemento Consultoría de servicios ..... | 1.060 × 22,55 =                     | 23.900 euros              |
|                                           | <u>13.800</u>                       | <u>311.200 euros</u>      |

#### IV. CUADRO DE INGRESOS DE LAS SECCIONES PRINCIPALES (SE CONSIDERA QUE LA CONSULTORÍA DE AUDITORÍA INGRESA POR PRESTACIÓN DE SERVICIOS Y POR CLASES IMPARTIDAS)

Dado que se han facturado 100 horas del director de auditoría y 200 horas del personal de apoyo por las clases impartidas y que dicha facturación está contabilizada en la cuenta «Ingresos por servicios diversos», no estará incluida en la cuenta «Prestación de servicios», por lo que se habrán

de descontar dichas horas tanto para la comprobación de los ingresos, como para el reparto de las horas entre las distintas consultorías, puesto que éstas están vinculadas a un servicio concreto.

«Prestación de servicios» ..... 256.900 euros

Ingresos del Director general: 2.000 horas  $\times$  245 euros/hora = 490.000

Ingresos de consultorías: (7.000 – 100) horas  $\times$  100 euros/hora = 690.000

Ingresos Personal de apoyo: (24.500 – 200) horas  $\times$  30 euros/hora = 729.000

Ingresos Personal de administración: 44.000 horas  $\times$  15 euros/hora = 660.000

Imputación de los ingresos y de las horas del **Director general y del Personal de administración:**

| Personal/Costes             | Total            | Sección de Dirección y administración | Sección Consultoría informática    | Sección Consultoría de servicios   | Sección Consultoría de auditoría   |
|-----------------------------|------------------|---------------------------------------|------------------------------------|------------------------------------|------------------------------------|
| Director general .....      | 490.000          | 147.000<br>(0,30 $\times$ 490.000)    | 98.000<br>(0,20 $\times$ 490.000)  | 98.000<br>(0,20 $\times$ 490.000)  | 147.000<br>(0,30 $\times$ 490.000) |
| Personal administración     | 660.000          | 198.000<br>(0,30 $\times$ 660.000)    | 132.000<br>(0,20 $\times$ 660.000) | 132.000<br>(0,20 $\times$ 660.000) | 198.000<br>(0,30 $\times$ 660.000) |
| <b>Total/Ingresos .....</b> | <b>1.150.000</b> | <b>345.000</b>                        | <b>230.000</b>                     | <b>230.000</b>                     | <b>345.000</b>                     |

| Personal/Horas                   | Total         | Sección de Dirección y administración | Sección Consultoría informática | Sección Consultoría de servicios | Sección Consultoría de auditoría |
|----------------------------------|---------------|---------------------------------------|---------------------------------|----------------------------------|----------------------------------|
| Director general .....           | 2.000         | 600<br>(0,30 $\times$ 2.000)          | 400<br>(0,20 $\times$ 2.000)    | 400<br>(0,20 $\times$ 2.000)     | 600<br>(0,30 $\times$ 2.000)     |
| Personal administración          | 44.000        | 13.200<br>(0,30 $\times$ 44.000)      | 8.800<br>(0,20 $\times$ 44.000) | 8.800<br>(0,20 $\times$ 44.000)  | 13.200<br>(0,30 $\times$ 44.000) |
| <b>Total/Horas trabajadas ..</b> | <b>46.000</b> | <b>13.800</b>                         | <b>9.200</b>                    | <b>9.200</b>                     | <b>13.800</b>                    |

Imputación de los ingresos de los **Directores de consultorías** entre las distintas consultorías:

- Director de consultoría informática: 2.200 horas  $\times$  100 euros/hora: 220.000 euros
- Director de consultoría de servicios: 2.000 horas  $\times$  100 euros/hora: 200.000 euros
- Director de consultoría de auditoría: 2.700 horas\*  $\times$  100 euros/hora: 270.000 euros

Total de costes de Directores de consultorías: 6.900 horas  $\times$  100 euros/hora: 690.000 euros

\* 2.800 – 100 = 2.700 horas realizadas por el concepto Prestación de servicios.

Imputación de los costes del **Personal de apoyo** entre las distintas consultorías:

|                                         |                                       |               |
|-----------------------------------------|---------------------------------------|---------------|
| • Director de consultoría informática:  | $729.000/6.900 \times 2.200$ :        | 232.400 euros |
| • Director de consultoría de servicios: | $729.000/6.900 \times 2.000$ :        | 211.300 euros |
| • Director de consultoría de auditoría: | $729.000/6.900 \times 2.700$ :        | 285.300 euros |
| Total de costes del Personal de apoyo:  | 24.300* horas $\times$ 30 euros/hora: | 729.000 euros |

\*  $24.500 - 200 = 24.300$  horas realizadas por el concepto Prestación de servicios.

Cuadro **resumen** de la distribución de los ingresos por prestación de servicios, así como de las horas trabajadas; es decir, del reparto de los ingresos del **Director general/Personal de administración, Directores de consultorías y Personal de apoyo** entre las diferentes secciones (auxiliar y principales):

| Ingresos prestación de servicios/Secciones         | Total            | Dirección y administración | Consultoría informática | Consultoría de servicios | Consultoría de auditoría |
|----------------------------------------------------|------------------|----------------------------|-------------------------|--------------------------|--------------------------|
| Director general /Personal de administración ..... | 1.150.000        | 345.000                    | 230.000                 | 230.000                  | 345.000                  |
| Directores de consultorías .....                   | 690.000          |                            | 220.000                 | 200.000                  | 270.000                  |
| Personal de apoyo .....                            | 729.000          |                            | 232.400                 | 211.300                  | 285.300                  |
| <b>Total .....</b>                                 | <b>2.569.000</b> | <b>345.000</b>             | <b>682.400</b>          | <b>641.300</b>           | <b>900.300</b>           |
| Horas trabajadas ....                              |                  | 13.800                     |                         |                          |                          |

Cuadro de distribución de los ingresos de las **secciones principales** incluyendo los obtenidos por el concepto de **clases impartidas**, e incluido el subreparto:

Al decir el punto 12 del enunciado que la sección auxiliar subreparte sus ingresos con igual criterio que sus costes, y para realizar esta operación se consideraron la totalidad de las horas trabajadas por la Consultoría de auditoría, el mismo procedimiento se va a seguir para repartir los ingresos de dicha sección auxiliar.

| Ingresos prestación de servicios-Clases impartidas/Secciones | Total            | Dirección y administración | Consultoría informática | Consultoría de servicios | Consultoría de auditoría |
|--------------------------------------------------------------|------------------|----------------------------|-------------------------|--------------------------|--------------------------|
| Ingresos Prestación de servicios .....                       | 2.569.000        | 345.000                    | 682.400                 | 641.300                  | 900.300                  |
| Ingresos por servicios diversos .....                        | 90.000           |                            |                         |                          | 90.000                   |
| <b>Total .....</b>                                           | <b>2.659.000</b> | <b>345.000</b>             | <b>682.400</b>          | <b>641.300</b>           | <b>990.300</b>           |
| Horas trabajadas ...                                         |                  | 13.800                     |                         |                          |                          |
| Coste hora .....                                             |                  | 25                         |                         |                          |                          |

| Ingresos prestación de servicios-Clases impartidas/Secciones | Total     | Dirección y administración | Consultoría informática | Consultoría de servicios | Consultoría de auditoría |
|--------------------------------------------------------------|-----------|----------------------------|-------------------------|--------------------------|--------------------------|
| <b>Subreparto</b><br>Dirección y Administración * .....      |           | (345.000)                  | 100.100                 | 91.000<br>26.500         | 127.400                  |
| <b>Total .....</b>                                           | 2.659.000 |                            | 782.500                 | 758.800                  | 1.117.700                |

\* El subreparto de los ingresos de la sección auxiliar se realiza, según los puntos 11 y 12 del enunciado en función de las horas trabajadas por dicha sección (13.800 horas) y en proporción a las horas trabajadas por cada una de las secciones principales (7.000 horas = 6.900 + 100).

|                                           |       |                            |                     |                      |
|-------------------------------------------|-------|----------------------------|---------------------|----------------------|
| 7.000 horas                               | _____ | 12.740 horas               |                     |                      |
| 2.200 horas                               | _____ | Consultoría informática =  | 4.004 horas         |                      |
| 2.000 horas                               | _____ | Consultoría de servicios = | 3.640 horas         |                      |
| 2.800 horas                               | _____ | Consultoría de auditoría = | 5.096 horas         |                      |
|                                           |       |                            |                     |                      |
| (2.700 + 100)                             |       |                            | <u>12.740 horas</u> |                      |
| Ingresos Consultoría informática .....    |       | 4.004 × 25 =               | 100.100 euros       |                      |
| Ingresos Consultoría de servicios .....   |       | 3.640 × 25 =               | 91.000 euros        |                      |
| Ingresos Consultoría de auditoría .....   |       | 5.096 × 25 =               | 127.400 euros       |                      |
| Suplemento Consultoría de servicios ..... |       | 1.060 × 25 =               | 26.500 euros        |                      |
|                                           |       |                            | <u>12.470</u>       | <u>345.000 euros</u> |

## V. CÁLCULO DE LOS RESULTADOS ANALÍTICOS DE CADA SECCIÓN PRINCIPAL

| Concepto                       | Total       | Consultoría informática | Consultoría de servicios | Consultoría de auditoría |
|--------------------------------|-------------|-------------------------|--------------------------|--------------------------|
| Ingresos .....                 | 2.639.000   | 782.500                 | 758.800                  | 1.097.700                |
| – Costes de producción .....   | (1.669.200) | (489.800)               | (481.500)                | (697.900)                |
| <b>Margen industrial</b> ..... | 969.800     | 292.700                 | 277.300                  | 399.800                  |
| – Coste comercial .....        | (120.000)   | (30.000)                | (60.000)                 | (30.000)                 |
| <b>Margen comercial</b> .....  | 749.800     | 262.700                 | 217.300                  | 369.800                  |

## VI. CALCULAR EL RESULTADO REAL, EL RESULTADO PREVISTO Y EL RESULTADO ESTÁNDAR PARA LA CONSULTORÍA INFORMÁTICA, EN FUNCIÓN ÚNICAMENTE DE SU DIRECTOR

En la resolución de este punto sólo se va a tener en cuenta el trabajo de sus directores, al precisar «en función únicamente de su director», por lo que no se va a considerar ningún otro coste.

Todo ello, nos lleva a considerar únicamente los siguientes parámetros en la solución del punto:

- *N.º de informes.*
- *Horas directores.*
- *Coste hora.*
- *Facturación hora.*

#### **A.1. Resultado real en función del director.**

*Consultoría informática.*

|                                     |                                          |
|-------------------------------------|------------------------------------------|
| N.º real de informes:               | 150 (punto VI del SE PIDE).              |
| Horas de actividad real realizadas: | 2.200 (punto 2 del enunciado).           |
| Horas/informe:                      | $2.200/150 = 14,66$ horas/informe.       |
| Coste hora trabajada:               | 50 (punto 2 del enunciado).              |
| Coste real informe:                 | $14,66 \times 50 = 733$ euros.           |
| Facturación hora:                   | 100 euros/hora (punto 12 del enunciado). |
| Facturación real informe:           | $14,66 \times 100 = 1.466$ euros.        |
| Ingreso medio por informe:          | 1.466 euros.                             |
| Coste medio por informe:            | 733 euros.                               |
| Margen industrial por informe:      | 733 euros.                               |

#### **A.2. Resultado previsto en función del director.**

*Consultoría informática.*

|                               |                                 |
|-------------------------------|---------------------------------|
| N.º previsto de informes:     | 180 (punto VI del SE PIDE).     |
| Horas de actividad previstas: | 1.800 (punto VI del SE PIDE).   |
| Horas/informe:                | $1.800/180 = 10$ horas/informe. |

|                                |                                       |
|--------------------------------|---------------------------------------|
| Coste previsto hora:           | 40 euros/hora (punto VI del SE PIDE). |
| Coste previsto informe:        | $10 \times 40 = 400$ euros.           |
| Facturación prevista hora:     | 80 euros/hora (punto VI del SE PIDE). |
| Facturación informe:           | $10 \times 80 = 800$ euros.           |
| Ingreso medio por informe:     | 800 euros.                            |
| Coste medio por informe:       | 400 euros.                            |
| Margen industrial por informe: | 400 euros.                            |

Comentar en relación con los datos obtenidos que tanto el resultado real como el previsto representa el 50% del ingreso (real o previsto), o bien, que el coste tanto el real como el previsto coincide con el resultado (real o previsto) calculados.

**A.3. Resultado estándar para la consultoría informática, en función únicamente de su director (para un informe).**

|                                  |             |
|----------------------------------|-------------|
| Ingreso real .....               | 1.466 euros |
| – Coste estándar .....           | (400)       |
| Margen industrial estándar ..... | 1.066       |
| – Desviación técnica *           | (186,4)     |
| – Desviación económica *         | (146,6)     |
| Margen industrial real .....     | 733,0       |

**B) Desviación técnica y económica para el director de la asesoría fiscal (para un informe).**

- Desviación técnica:  $(T_s - T_r) \times C_s = (10 - 14,66) \times 40 = (186,4)$  euros/informe.

$T_s$  = Tiempo estándar = 10 horas/informe.

$T_r$  = Tiempo real = 14,66 horas/informe.

$C_s$  = Coste unitario estándar = 40 euros/hora.

- Desviación económica:  $(C_s - C_r) \times T_r = (40 - 50) \times 14,66 = (146,6)$  euros/informe.

$C_s$  = Coste unitario estándar de la hora = 40 euros/hora.

$C_r$  = Coste unitario real de la hora = 50 euros/hora.

$T_r$  = Tiempo real = 14,66 horas/informe.

**CASO PRÁCTICO NÚM. 2**

OPERACIONES FINANCIERAS: CÁLCULO DE TIPOS DE INTERÉS EFECTIVOS

**ENUNCIADO**

La empresa «XX» recibe con efectos de 1 de enero de 2005 la siguiente propuesta del acreedor, la entidad «BB»:

Sustituir el préstamo recibido en el 1 de enero de 2004 (préstamo de 6.000.000 de euros con interés del 1,25% trimestral, pagadero el último día de cada trimestre, con vencimiento el 1 de enero de 2012) por una de las emisiones de bonos, 3.000 bonos de 2.000 euros de nominal cada uno, con las características siguientes:

- Oferta 1: pago de una anualidad (principal e intereses), pagadera al término de cada año, de 785.000,00 euros durante 10 años.
- Oferta 2: un solo pago a 1 de enero de 2010 por importe de 7.600.000 euros, sin que se pague ningún otro importe (bono cupón cero).
- Oferta 3: pagos trimestrales iguales con un cupón de intereses al 1,20% trimestral en 3 años.

SE PIDE:

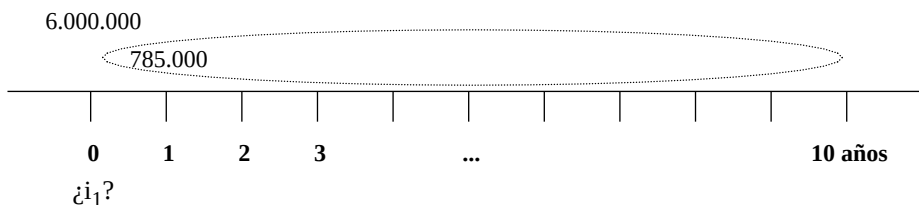
Calcular los tipos de interés efectivos de cada una de las tres ofertas.  
Teniendo en cuenta que todos los plazos son adecuados en la gestión financiera de la empresa «XX», se elegirá la financiación que tenga un tipo de interés efectivo menor.

**SOLUCIÓN Caso práctico núm. 2**

Se trata de sustituir un préstamo americano concedido en el pasado (cuatro años antes) por un importe de 6.000.000 de euros, a devolver por el sistema americano (pago periódico de intereses y devolución del principal al final), por una emisión de bonos.

La alternativa de la financiación menos costosa será la que finalmente se elija. Se trata de enfrentar, mediante una equivalencia financiera, los fondos captados en la emisión (6.000.000 de euros, puesto que la deuda del préstamo se encuentra como al principio) con los pagos que supondrá cada alternativa.

El esquema de la **Oferta 1** es el siguiente:



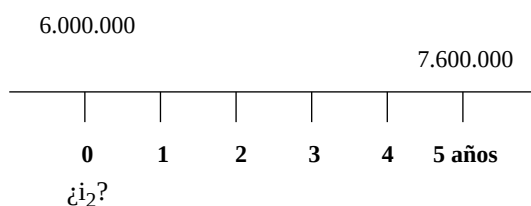
El tanto efectivo se calculará a partir de la siguiente equivalencia financiera en 0:

$$6.000.000 = 785.000 \times a_{10|i_1}$$

de donde:

$$i_1 = 5,211\%$$

El esquema de la **Oferta 2** es el siguiente:



El tanto efectivo se calculará a partir de la siguiente equivalencia financiera en 0:

$$6.000.000 = \frac{7.600.000}{(1 + i_2)^5}$$

de donde:

$$i_2 = 4,841\%$$

El coste de la **Oferta 3** viene dado por el cupón trimestral que paga durante los tres años de la operación. Por tanto su coste efectivo anual será:

$$i_3 = (1 + 0,0120)^4 - 1 = 4,887\%$$

Por tanto, y teniendo en cuenta que todos los plazos son adecuados en la gestión financiera de la empresa «XX», **elegirá la Oferta 2.**

**CASO PRÁCTICO NÚM. 3**

CONSOLIDACIÓN: AJUSTES Y BALANCE CONSOLIDADO

**ENUNCIADO**

El grupo de sociedades «AB», formado por la sociedad dominante «A» y la sociedad dependiente «B», tiene los siguientes balances individuales de 2003:

**BALANCES A 31 DE DICIEMBRE DE 2003**

(En miles de euros)

|                                           | Sociedad «A» | Sociedad «B»  |
|-------------------------------------------|--------------|---------------|
| <b>ACTIVO</b>                             |              |               |
| Inmovilizado no financiero .....          | 800          | 3.400         |
| Participación en sociedad «B» (80%) ..... | 4.400        |               |
| Préstamos a largo plazo .....             | 800          |               |
| Existencias .....                         | 750          | 5.400         |
| Clientes .....                            | 900          | 2.100         |
| Otro activo .....                         | 89           | 156           |
| <b>Total Activo .....</b>                 | <b>7.739</b> | <b>11.056</b> |
| <b>PASIVO</b>                             |              |               |
| Capital .....                             | 2.000        | 3.000         |
| Reservas .....                            | 500          | 4.500         |
| Pérdidas y ganancias .....                | 100          | 900           |
| Acreedores .....                          | 5.139        | 2.656         |
| <b>Total Pasivo .....</b>                 | <b>7.739</b> | <b>11.056</b> |

La información complementaria es la siguiente (en miles de euros):

- La sociedad «A» adquirió, el 1 de enero de 2000, el 60% del capital de la sociedad «B» por importe de 2.000, con un fondo de comercio de 320. Dos años después adquirió un 20% adicional de participación en el capital por 800.
- La sociedad «A» vendió al contado en el año 2001 un terreno a la sociedad «B» por 400, con una pérdida de 100. El valor del terreno al final de 2002 era de 510 y al final de 2003 es de 425.

c) La sociedad «B» ha vendido existencias a la sociedad «A» (se aplica FIFO):

| Ejercicio | Importe venta | Beneficio venta | Existencias finales |
|-----------|---------------|-----------------|---------------------|
| 2002      | 700           | 200             | 350                 |
| 2003      | 600           | 150             | 300                 |

Al final del ejercicio 2003 sólo están pendientes de pago todas las existencias adquiridas en dicho ejercicio.

d) La sociedad «B» acordó en el 2003 el siguiente reparto de beneficios correspondientes al ejercicio 2002:

|                               |       |
|-------------------------------|-------|
| Reservas .....                | 1.300 |
| Dividendos .....              | 200   |
| Total beneficio de 2002 ..... | 1.500 |

Los resultados de 2001 se destinaron en su totalidad a reservas.

- e) La sociedad «B» aumentó capital el 9 de junio de 2003 en 2.000. A la ampliación de capital acudieron todos los socios en la proporción que le correspondía a cada uno.
- f) La sociedad «A» ha concedido un préstamo el 1 de julio de 2003 a la sociedad «B» por importe de 800, con un interés del 3% que se paga anualmente, a partir de 1 de julio de 2004.
- g) En el año 1998 (1 de julio) la sociedad «B» vendió al contado una maquinaria a la sociedad «A» por importe de 650 con un beneficio de 87. Esta maquinaria tenía una vida útil de 5 años.

SE PIDE:

- a) Con la información proporcionada, proponga los ajustes, en forma de asiento de libro diario, para preparar el Balance y la cuenta de Pérdidas y ganancias consolidada del ejercicio 2003.
- b) Elaborar el Balance consolidado del ejercicio 2003.

**Nota:**

- Si existe el fondo de comercio de consolidación, se amortizará en 20 años. Si se produjera una diferencia negativa de consolidación (fondo de comercio negativo), no se imputará a resultados.
- No se tendrá en cuenta ningún efecto tributario.

**SOLUCIÓN Caso práctico núm. 3****Análisis de la información complementaria:***a) Nacimiento del grupo «AB».*

El 1 de enero de 2000 las sociedades «A» y «B» forman grupo al adquirir la sociedad «A» el 60% del capital de la sociedad «B», constituyendo la mencionada fecha, la fecha de primera consolidación.

Referidos a esa fecha, se compararán los fondos propios de la sociedad participada «B», con el coste satisfecho por la participación de «A» en «B», correspondientes ambos al 60%. La diferencia, si constituye un sobreprecio, y no es atribuible a ningún bien, derecho u obligación concreta, representa el fondo de comercio, y si constituye una minusvalía representa una diferencia negativa de consolidación.

Al decir el enunciado que se generó un fondo de comercio de 320 al adquirir el 60% de la sociedad «B», y ascender a 2.000 el coste satisfecho por dicho porcentaje de participación, se deduce que el 60% de los fondos propios de la sociedad «B» a esa fecha ascendían a:  $2.000 - 320 = 1.680$ .

Si el 60% de los fondos propios de «B» ascendían a 1 de enero de 2000 a 1.680, el 100% ascendían a 2.800 ( $1.680/0,60$ ).

De acuerdo con la nota final del enunciado, el fondo de comercio se amortizará en 20 años, ascendiendo en consecuencia la cuota anual a 16 ( $320/20$ ), debiéndose efectuar a 31 de diciembre de 2003 (fecha en la que el enunciado pide ajustes y cuentas anuales consolidadas del grupo «AB») cuatro cuotas de amortización, tres con cargo a Reservas (las correspondientes a los años 2000, 2001 y 2002) por importe  $16 \times 3 = 48$ , y una (la correspondiente al año 2003) con cargo a Pérdidas y ganancias.

En el apartado e) del enunciado se informa de que la sociedad «B» ha realizado una ampliación de capital el 9 de junio de 2003 por importe de 2.000, por lo que el capital anterior a esa fecha era de 1.000, puesto que según el Balance de 31 de diciembre de 2003, el capital de «B» asciende a 3.000. Luego la proporción de la ampliación fue de dos acciones nuevas por cada una acción antigua.

De lo anterior se deduce que la composición de los fondos propios de la sociedad «B» a 1 de enero de 2000 eran los siguientes:

|                |       |
|----------------|-------|
| Capital .....  | 1.000 |
| Reservas ..... | 1.800 |

Por otro lado, en el apartado d) del enunciado se dice que del beneficio del año 2002, repartido en el 2003, se destinaron 1.300 a Reservas, por lo que las Reservas de la sociedad «B» a 31 de diciembre de 2002 ascendían a 3.200, obtenidas por diferencia entre las 4.500 existentes a 31 de diciembre de 2003 y las 1.300 incorporadas al repartir el beneficio del año 2002.

En consecuencia, los fondos propios de la sociedad «B» a 1 de enero de 2002 (31 de diciembre de 2001) ascendían a 4.200, 1.000 correspondientes a la cifra de Capital y 3.200 a Reservas y al resultado del año 2001, destinado en su totalidad, según indica el mismo apartado del enunciado, a Reservas.

Los datos que se suministran en el supuesto no nos permiten determinar ni el resultado obtenido por la sociedad «B» en el año 2001 ni en el año 2000, no siendo en cualquier caso necesaria su obtención para la resolución del supuesto.

En el siguiente cuadro queda recogida la evolución de los fondos propios de la sociedad «B» desde el 1 de enero de 2000 hasta el 31 de diciembre de 2003:

| Años       | Cuentas | Capital | Reservas | Pérdidas y ganancias | Total fondos propios |
|------------|---------|---------|----------|----------------------|----------------------|
| 01-01-2000 |         | 1.000   |          | 1.800                | 2.800                |
| 31-12-2000 |         | 1.000   | —        | —                    | —                    |
| 31-12-2001 |         | 1.000   |          | 3.200                | 4.200                |
| 31-12-2002 |         | 1.000   | 3.200    | 1.500                | 5.700                |
| 31-12-2003 |         | 3.000   | 4.500    | 900                  | 8.400                |

Continuando con el análisis de la información del apartado a), el 1 de enero de 2002 la sociedad «A» realiza una inversión adicional del 20% en la sociedad «B», constituyendo la mencionada fecha, la fecha de primera consolidación para el mencionado 20%.

|                                                  |       |
|--------------------------------------------------|-------|
| Fondos propios de «B» a 01-01-2002 .....         | 4.200 |
| 20% de los fondos propios .....                  | 840   |
| Precio de adquisición (dato del enunciado) ..... | 800   |
| Diferencia negativa de consolidación .....       | 40    |

La diferencia negativa de consolidación calculada no se imputará a resultados, de acuerdo con lo establecido en la nota final del supuesto.

El porcentaje de participación de la sociedad «A» en la sociedad «B» a partir de 1 de enero de 2002 pasa a ser del 80%.

Como a la ampliación de capital realizada por la sociedad «B» el 9 de junio de 2003 [de la que se informa en el apartado e) del enunciado] todos los socios acudieron en la proporción que les correspondía, la sociedad «A» mantuvo su porcentaje de participación del 80%, no produciéndose en consecuencia diferencias de consolidación.

Por último se puede comprobar que el saldo por el que figura la «Participación en sociedad "B" (80%)» en el activo de la sociedad «A» a 31 de diciembre de 2003, coincide con la suma de los diferentes importes satisfechos en las sucesivas adquisiciones realizadas por la sociedad «A»:

|                                 |              |
|---------------------------------|--------------|
| 01-01-2000 .....                | 2.000        |
| 01-01-2002 .....                | 800          |
| 09-06-2003 (0,80 × 2.000) ..... | 1.600        |
| <b>Total .....</b>              | <b>4.400</b> |

b) Operación interna correspondiente a la venta de un terreno por la sociedad «A» a la sociedad «B» en el año 2001.

|                                                  |            |
|--------------------------------------------------|------------|
| Precio de venta intergrupo .....                 | 400        |
| Pérdida intergrupo .....                         | 100        |
| <b>Precio de adquisición para el grupo .....</b> | <b>500</b> |

La sociedad vendedora «A» registró en el año 2001 una pérdida de 100 no realizada a nivel de grupo, puesto que el grupo no ha vendido a terceros el terreno, por lo que se habrá de hacer un ajuste incrementando el valor del terreno contabilizado en la sociedad «B» dentro de la rúbrica «Inmovilizado no financiero» para que figure por el que fue el precio de adquisición para el grupo, aumentando las Reservas de «A» en el mismo importe porque a nivel de grupo la pérdida no se ha realizado. El mencionado ajuste afectará únicamente al Balance y será el siguiente:

#### Ajuste en Balance

|                       |   |                                         |
|-----------------------|---|-----------------------------------------|
| 100,00 Reservas («A») |   |                                         |
|                       | a | Inmovilizado no financiero («B») 100,00 |
| _____                 | x | _____                                   |

A continuación se presenta en dos cuadros la depreciación que se ha producido en el terreno en los años 2002 y 2003, en primer lugar para la sociedad «B» y en segundo lugar para el grupo:

| Sociedad «B»                | 31-12-2002 | 31-12-2003 |
|-----------------------------|------------|------------|
| Precio de adquisición ..... | <b>400</b> | <b>400</b> |
| Precio de mercado .....     | <b>510</b> | <b>425</b> |
| Depreciación .....          | —          | —          |

| Grupo                       | 31-12-2002 | 31-12-2003 |
|-----------------------------|------------|------------|
| Precio de adquisición ..... | <b>500</b> | <b>500</b> |
| Precio de mercado .....     | <b>510</b> | <b>425</b> |
| Depreciación .....          | —          | <b>75</b>  |

Como se puede observar, el terreno no está depreciado para la sociedad «B» por lo que a nivel individual esta sociedad no ha dotado provisión ni en el año 2002 ni en el año 2003. Pero no ocurre lo mismo para el grupo, para el que en el año 2003 el terreno está sufriendo una depreciación de 75, que deberá figurar en las cuentas anuales consolidadas, por lo que habrá que realizar ajustes tanto en el Balance como en la cuenta de Pérdidas y ganancias.

#### Ajuste en Balance

|       |                            |                                                   |
|-------|----------------------------|---------------------------------------------------|
| 75,00 | Pérdidas y ganancias («A») |                                                   |
|       | a                          | Provisión depreciación inmovilizado no financiero |
|       |                            | 75,00                                             |
| _____ | x                          | _____                                             |

#### Ajuste en Pérdidas y ganancias

|       |                                                            |              |
|-------|------------------------------------------------------------|--------------|
| 75,00 | Dotación provisión depreciación inmovilizado no financiero |              |
|       | a                                                          | Saldo de «A» |
|       |                                                            | 75,00        |
| _____ | x                                                          | _____        |

c) Operaciones de compraventa de mercaderías entre «A» y «B».

| Año  | Importe venta | Beneficio venta | Existencias finales    | Beneficio realizado    | Beneficio no realizado |
|------|---------------|-----------------|------------------------|------------------------|------------------------|
| 2002 | 700,00        | 200,00          | 350,00<br>(0,50 × 700) | 100,00<br>(0,50 × 200) | 100,00<br>(0,50 × 200) |

En las ventas correspondientes al año 2002 por importe de 700, el beneficio intergrupo es de 200; pero como la sociedad «A», adquirente de las mercaderías, únicamente ha vendido a terceros al final del ejercicio la mitad de las mercaderías compradas, puesto que le quedan en existencias finales la otra mitad (350), sólo se ha realizado en dicho ejercicio para el grupo la mitad del beneficio (100), debiéndose practicar un ajuste de 100 en el Balance minorando las Reservas de la sociedad «B», puesto que el ajuste se está efectuando en el año 2003.

| Año  | Importe venta | Beneficio venta | Existencias finales    | Beneficio realizado          | Beneficio no realizado |
|------|---------------|-----------------|------------------------|------------------------------|------------------------|
| 2003 | 600,00        | 150,00          | 300,00<br>(0,50 × 600) | 175,00<br>100 + (0,50 × 150) | 75,00<br>(0,50 × 150)  |

En el año 2003, se han vendido la totalidad de las existencias finales del ejercicio anterior y la mitad de las compras del 2003, ya que el criterio de valoración de almacenes es el FIFO.

Por lo tanto, en Balance habrá que imputar a resultados de la sociedad «B» del año 2003 el beneficio de 100 no realizado en el año anterior, así como minorar el beneficio contabilizado por la sociedad «B» en el año 2003 por 75, ya que no se ha realizado por formar parte de las existencias finales del año.

#### Ajustes en Balance

|        |                            |                              |        |
|--------|----------------------------|------------------------------|--------|
| 100,00 | Reservas («B»)             | a Pérdidas y ganancias («B») | 100,00 |
|        |                            | x                            |        |
| 75,00  | Pérdidas y ganancias («B») | a Existencias («A»)          | 75,00  |
|        |                            | x                            |        |

#### Ajustes en Pérdidas y ganancias

|        |                                |                                  |        |
|--------|--------------------------------|----------------------------------|--------|
| 100,00 | Saldo de «B»                   | a Variación de existencias («A») | 100,00 |
|        |                                | x                                |        |
| 75,00  | Variación de existencias («A») | a Saldo de «B»                   | 75,00  |
|        |                                | x                                |        |

|        |              |   |               |        |
|--------|--------------|---|---------------|--------|
| 600,00 | Ventas («B») | a | Compras («A») | 600,00 |
|        |              | x |               |        |

En la cuenta de Pérdidas y ganancias se ha realizado un primer ajuste correspondiente a la regularización de las existencias iniciales de «A», minorando su importe en 100. Igualmente se ha minorado la regularización de las existencias finales en el beneficio no realizado de 75. Y por último se ha eliminado la compraventa realizada entre «A» y «B» correspondiente al año 2003.

*d) Reparto del beneficio correspondiente al año 2003.*

Como el dividendo repartido por la sociedad «B» a sus accionistas en el ejercicio 2003 corresponde al beneficio del año 2002, se trata de recursos generados el año anterior, por lo que habrá que efectuar una reclasificación de los fondos propios de «A».

Ajuste en Balance

|        |                            |   |                |        |
|--------|----------------------------|---|----------------|--------|
| 160,00 | Pérdidas y ganancias («A») |   |                |        |
|        | (0,80 × 200)               |   |                |        |
|        |                            | a | Reservas («A») | 160,00 |
|        |                            | x |                |        |

Ajuste en Pérdidas y ganancias

|        |                            |   |              |        |
|--------|----------------------------|---|--------------|--------|
| 160,00 | Ingresos financieros («A») |   |              |        |
|        |                            | a | Saldo de «A» | 160,00 |
|        |                            | x |              |        |

*e) Ampliación de capital de la sociedad «B».*

Este punto ya ha sido analizado en el apartado a).

*f) Concesión de un préstamo de la sociedad «A» a la sociedad «B».*

Se habrán de eliminar en Balance las deudas entre «A» y «B» correspondientes tanto al principal del préstamo como a los intereses. Y en la cuenta de Pérdidas y ganancias los gastos / ingresos financieros devengados.

## Ajustes en Balance

|        |                     |   |                                     |
|--------|---------------------|---|-------------------------------------|
| 800,00 | Acreeedores («B»)   |   |                                     |
|        |                     | a | Préstamo a largo plazo («A») 800,00 |
|        |                     | x |                                     |
| 12,00  | Acreeedores («B»)   |   |                                     |
|        | (0,03 × 800 × 6/12) |   |                                     |
|        |                     | a | Otro activo («A») 12,00             |
|        |                     | x |                                     |

## Ajuste en Pérdidas y ganancias

|       |                            |   |                                |
|-------|----------------------------|---|--------------------------------|
| 12,00 | Ingresos financieros («A») |   |                                |
|       |                            | a | Gastos financieros («B») 12,00 |
|       |                            | x |                                |

## g) Compraventa de una maquinaria.

La operación de venta de una maquinaria de la sociedad «B» a la sociedad «A» en el año 1998, se realizó antes de que ambas sociedades constituyeran grupo, por lo que no procede efectuar ajuste alguno.

## Cálculo del importe correspondiente a la rúbrica «Interés de socios externos».

|                              |       |
|------------------------------|-------|
| Capital social .....         | 3.000 |
| Reservas (4.500 – 100) ..... | 4.400 |
| Fondos propios .....         | 7.400 |
| 20% Fondos propios .....     | 1.480 |

**Cálculo del importe correspondiente a la rúbrica «Reservas en sociedades consolidadas»:**

| Reservas de «B»                                | Tramo del 60%  | Tramo del 20%  |
|------------------------------------------------|----------------|----------------|
| Reservas a 01-01-2000 .....                    | 1.800          | —              |
| Reservas a 01-01-2002 .....                    | —              | 3.200          |
| Reservas a 31-12-2003 .....                    | 4.400          | 4.400          |
| Incremento de Reservas .....                   | 2.600          | 1.200          |
| Incremento correspondiente al porcentaje ..... | 1.560          | 240            |
|                                                | (0,60 × 2.600) | (0,20 × 1.200) |

**Eliminación inversión – fondos propios en Balance**

|          |                                 |          |
|----------|---------------------------------|----------|
| 3.000,00 | Capital («B»)                   |          |
| 4.400,00 | Reservas («B»)                  |          |
| 320,00   | Fondo de comercio de consoli-   |          |
|          | dación                          |          |
|          | a Participación en sociedad «B» |          |
|          | (80%)                           | 4.400,00 |
|          | a Diferencia negativa de con-   |          |
|          | solidación                      | 40,00    |
|          | a Interés de socios externos    | 1.480,00 |
|          | a Reservas en sociedades con-   |          |
|          | solidadas                       | 1.800,00 |
|          | (1.560 + 240)                   |          |
| _____    | x                               | _____    |

**Amortización del fondo de comercio en Balance**

|       |                               |       |
|-------|-------------------------------|-------|
| 16,00 | Pérdidas y ganancias («A»)    |       |
| 48,00 | Reservas («A»)                |       |
|       | a Fondo de comercio de conso- |       |
|       | lidación                      | 64,00 |
| _____ | x                             | _____ |

**Amortización del fondo de comercio en Pérdidas y ganancias**

|       |                      |       |
|-------|----------------------|-------|
| 16,00 | Amortizaciones («A») |       |
|       | a Saldo de «A»       | 16,00 |
| _____ | x                    | _____ |

| Pérdidas y ganancias                                    | Importes                    |
|---------------------------------------------------------|-----------------------------|
| Pérdidas y ganancias de «A» .....                       | 100 – 75 – 160 – 16 = (151) |
| Pérdidas y ganancias de «B» .....                       | 900 + 100 – 75 = 925        |
| Pérdidas y ganancias atribuidas al grupo .....          | (151) + (0,80 × 925) = 589  |
| Pérdidas y ganancias atribuidas a socios externos ..... | 0,20 × 925 = 185            |

925,00 Pérdidas y ganancias («B»)

|                                                     |        |
|-----------------------------------------------------|--------|
| a Pérdidas y ganancias («A»)                        | 151,00 |
| a Pérdidas y ganancias atribuidas al grupo          | 589,00 |
| a Pérdidas y ganancias atribuidas a socios externos | 185,00 |

X

151,00 Saldo de «A»

589,00 Saldo atribuido al grupo

|        |                                   |
|--------|-----------------------------------|
| 185,00 | Saldo atribuido a socios externos |
|--------|-----------------------------------|

|   |              |        |
|---|--------------|--------|
| a | Saldo de «B» | 925,00 |
|---|--------------|--------|

X

| Balance                                                      | Sociedad<br>«A» | Sociedad<br>«B» | Balance<br>agregado | Eliminaciones |       | Balance<br>consolidado |
|--------------------------------------------------------------|-----------------|-----------------|---------------------|---------------|-------|------------------------|
|                                                              |                 |                 |                     | Debe          | Haber |                        |
| <b>ACTIVO</b>                                                |                 |                 |                     |               |       |                        |
| Inmovilizado no financiero .....                             | 800             | 3.400           | 4.200               |               | 100   | 4.100                  |
| Provisión depreciación inmovili-<br>zado no financiero ..... |                 | —               | —                   |               | 75    | (75)                   |
| Participación en «B» (80%) .....                             | 4.400           | —               | 4.400               |               | 4.400 | —                      |
| Fondo de comercio .....                                      | —               | —               | —                   | 320           | 64    | 256                    |

| Balance                                               | Sociedad<br>«A» | Sociedad<br>«B» | Balance<br>agregado | Eliminaciones |               | Balance<br>consolidado |
|-------------------------------------------------------|-----------------|-----------------|---------------------|---------------|---------------|------------------------|
|                                                       |                 |                 |                     | Debe          | Haber         |                        |
| Préstamo a largo plazo .....                          | 800             |                 | 800                 |               | 800           | –                      |
| Existencias .....                                     | 750             | 5.400           | 6.150               |               | 75            | 6.075                  |
| Clientes .....                                        | 900             | 2.100           | 3.000               |               |               | 3.000                  |
| Otro activo .....                                     | 89              | 156             | 245                 |               | 12            | 233                    |
| <b>Total Activo .....</b>                             | <b>7.739</b>    | <b>11.056</b>   | <b>18.795</b>       |               |               | <b>13.589</b>          |
| <b>PASIVO</b>                                         |                 |                 |                     |               |               |                        |
| Capital .....                                         | 2.000           | 3.000           | 5.000               | 3.000         |               | 2.000                  |
| Reservas «A» .....                                    | 500             | –               | 500                 | 148           | 160           | 512                    |
| Reservas «B» .....                                    | –               | 4.500           | 4.500               | 4.500         |               | –                      |
| Reservas en sociedades consolidadas .                 | –               | –               | –                   |               | 1.800         | 1.800                  |
| Diferencia negativa de consolidación .                | –               | –               | –                   |               | 40            | 40                     |
| Interés de socios externos .....                      | –               | –               | –                   |               | 1.480         | 1.480                  |
| Pérdidas y ganancias «A» .....                        | 100             | –               | 100                 | 251           | 151           | –                      |
| Pérdidas y ganancias «B» .....                        | –               | 900             | 900                 | 1.000         | 100           | –                      |
| Pérdidas y ganancias atribuidas al grupo .....        | –               | –               | –                   |               | 589           | 589                    |
| Pérdidas y ganancias atribuidas socios externos ..... | –               | –               | –                   |               | 185           | 185                    |
| Acreedores .....                                      | 5.139           | 2.656           | 7.795               | 812           |               | 6.983                  |
| <b>Total Pasivo .....</b>                             | <b>7.739</b>    | <b>11.056</b>   | <b>18.795</b>       | <b>10.031</b> | <b>10.031</b> | <b>13.589</b>          |

# RECENSIONES BIBLIOGRÁFICAS

## Estudio sobre la fiscalidad de las PYMES

Varios autores. Coordinador: Prof. Dr. José Antonio SÁNCHEZ GALIANA

Ed.: Universidad de Granada, 2004, 545 págs.

El coordinador y catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada, Dr. José Antonio SÁNCHEZ GALIANA, presenta la obra y ofrece una síntesis de su contenido, recordando que el tratamiento tributario de las pequeñas y medianas empresas ha sido objeto no sólo de estudios doctrinales y de normas que forman parte del ordenamiento jurídico tributario de los distintos países, sino también de decisiones adoptadas por las instituciones comunitarias con las consiguientes repercusiones en las legislaciones de los Estados miembros de la Unión Europea.

Nos recuerda que ya en el año 1976 el Parlamento europeo dictó una resolución que promovió el «Informe sobre los problemas de la PYME en la Comunidad». Asimismo expone que la culminación de los trabajos en dicha época realizados condujo a las Recomendaciones de 3 de abril de 1996 y 22 de abril de 1997 sobre la definición de pequeñas y medianas empresas y sobre la mejora y simplificación de las condiciones para la creación de empresas, respectivamente. Antecedentes que desarrolla más adelante (págs. 11 y ss.) María BERTRÁN GIRÓN.

El primer capítulo es introductorio, su autora es María BERTRÁN GIRÓN, que acaba de ser citada, y examina la tributación de las PYMEs por los distintos impuestos con especial consideración del que grava las sociedades.

El siguiente es redactado por Clotilde MARTÍN PASCUAL y José Manuel PÉREZ LARA con completo análisis de la fiscalidad de las PYMEs en el ámbito europeo con examen de los aspectos internacionales cuales son la exención de las rentas obtenidas en el extranjero, el régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros, la deducción por inversiones para su implantación en el extranjero, los problemas derivados de la compensación de pérdidas, los precios de transferencia, la subcapitalización, las fusiones y escisiones, etc. Se trata, sin duda, de las cuestiones que ofrecen mayor dificultad en su solución, y que los autores abordan teniendo en cuenta las directivas comunitarias y la mejor doctrina disponible.

Antonia JABALERA RODRÍGUEZ se refiere seguidamente a la aplicación de las nuevas tecnologías a las pequeñas y medianas empresas en sus declaraciones, informaciones e ingresos de carácter tributario, aplicando instrucciones administrativas y aportaciones de expertos en la transmisión telemática de datos, medidas de seguridad, la utilización de Internet, etc. En este capítulo, como en tantos otros, el desarrollo del régimen establecido para las empresas de reducida dimensión es en gran medida de aplicación a las demás sujetas al Impuesto sobre Sociedades.

---

El siguiente estudio (págs. 107-123), del que es autor Juan Jesús MARTOS, versa sobre la defraudación fiscal, examinando los problemas que se le plantean al control administrativo en cuanto al comercio electrónico, los servicios a distancia e internacionales, el anonimato, el problema de los paraísos fiscales, etc., sin dejar de analizar las directivas comunitarias sobre esta materia.

La empresa como retenedor u obligado a realizar ingresos a cuenta, con estudio de las respectivas reclamaciones, es examinada por Luis MOCHÓN LÓPEZ, refiriéndose a los casos no-normales y con un apéndice de la bibliografía publicada.

La debatida responsabilidad tributaria de los socios y administradores es estudiada con extensión en cuanto a las PYMEs por Juan LÓPEZ MARTÍNEZ (págs. 147-178) sin regatear la consideración de las aportaciones de los autores sobre las respectivas cuestiones, así como de la jurisprudencia más sobresaliente.

Al tratar del régimen o de las singularidades de las pequeñas y medianas empresas es inevitable plantear el de las empresas familiares. La línea divisoria de unas y otras, cuando las familiares son de importancia por su volumen de ventas o sus rentas, es cuestión que prácticamente no ha intentado resolver el legislador, y casi ha pasado desapercibida para la mayoría de los autores. Era, pues, obligado que María Jesús GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ abordara la tributación de la sociedad holding familiar, quien lleva a cabo su estudio con singular acierto y sin prescindir de los aspectos mercantiles, ni de las resoluciones de la Dirección General de Tributos en contestación a consultas formuladas.

La estimación directa simplificada y la estimación objetiva con sus modalidades son, en realidad, propias de las PYMEs y merecían estudio especial en la obra que sólo elogios merece. Uno de ellos ha estado a cargo de Asunción RANCAÑO MARTÍN y Germán GONZÁLEZ SÁNCHEZ, y el otro ha sido redactado por Antonio María LÓPEZ MOLINO. Por su sistemática, por su actualización y por el análisis que se ofrece de la doctrina disponible, merecen toda clase de parabienes, pues, como antes se indicó, son aportaciones útiles para toda clase de empresas sujetas a los aludidos regímenes de estimación de bases imponibles por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En los mismos términos hay que anotar los trabajos de Rosario PALLARÉS RODRÍGUEZ y Carmen ALMAGRO MARTÍN (Impuesto sobre Sociedades), Francisco GARCÍA-FRESNEDA GEA (Impuesto sobre el Valor Añadido), Carlos María LÓPEZ ESPADAFOR (Impuesto sobre las Ventas minoristas de determinados hidrocarburos), José Antonio SÁNCHEZ GALIANA y Asunción CARCAÑO MARTÍN (Impuestos locales) y María José FERNÁNDEZ PAVÉS (Tasas por servicios locales).

Por último, he de reseñar dos estudios más. El de Manuel GONZÁLEZ SÁNCHEZ, sobre afectación y desafectación de bienes en relación con las PYMEs (págs. 309-345), cuya autoridad en esta materia hace algún tiempo quedó acreditada con una celebrada obra; y el de María del Carmen MORÓN PÉREZ, relativo al régimen tributario de la transmisión de la empresa individual (págs. 515-539) que juzgo de gran interés.

En suma, se trata de una obra sistematizada y escrita por quienes sin renunciar a su formación académica resuelven las cuestiones prácticas que plantea la tributación de las empresas de reducida dimensión.

César Albiñana García-Quintana  
Profesor emérito de la Universidad San Pablo CEU



## Iniciación, desarrollo y documentación de las actividades inspectoras de regularización

Juan LÓPEZ MARTÍNEZ y José Manuel PÉREZ LARA  
Aranzadi, Navarra, 2003, 424 págs.

Como los demás títulos de la colección «Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria» de la Editorial Aranzadi, el que han publicado estos profesores de la Universidad de Granada cuenta en anexo con una amplia recopilación jurisprudencial que viene a completar el estudio preliminar, estructurado en cinco capítulos, sobre la actividad efectuada por la Inspección de los Tributos.

Al principio, se plantean unas cuantas ideas previas sobre la evolución de los procedimientos de gestión tributaria y los cambios suscitados con la aparición y generalización de la técnica de la autoliquidación, la multiplicación de los deberes de colaboración de los administrados y las competencias liquidadoras que asumió la Inspección, todo ello sin la necesaria articulación jurídica coherente.

Aunque el estudio se ha redactado sin que todavía se hubiera aprobado la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre), las reflexiones que contiene muy bien debieran servir de apoyo en la tarea de elaboración de una futura reglamentación que supere al Reglamento General de la Inspección (RGIT, aprobado por RD 939/1986, de 25 de abril) que continúa vigente en lo que no se oponga a la nueva LGT. En cualquier caso, este importante hito legal vendría a sumarse a los argumentos dados por los autores acerca del cambio jurídico y fáctico producido alrededor de dicho reglamento: «... bien por las nuevas situaciones creadas por los mayores y mejores medios materiales y personales en servicio de la Hacienda Pública, que ha ocasionado que las oficinas gestoras puedan realizar determinadas tareas de control de los propios contribuyentes; bien por las distintas resoluciones judiciales y administrativas que han moldeado las relaciones en el procedimiento gestor, lo que ha hecho introducir continuas modificaciones parciales al indicado texto reglamentario; bien por las propias adaptaciones que en el mismo han tenido que operarse tras la promulgación de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes [condenada a la derogación a partir del 1 de julio de 2004, como consecuencia de la nueva LGT], que se han visto intercaladas con una pésima técnica jurídica en el articulado de la mencionada disposición reglamentaria; han ocasionado que el texto primitivo a duras penas resista un juicio imparcial de su acomodación técnica a las demandas de un sistema avanzado de gestión tributaria».

El RGIT pecó de falta de coordinación de las funciones atribuidas a la Inspección –algunas sin la pertinente habilitación legal– en relación con la concreta enumeración de actuaciones inspectoras, lo que propició una elevada litigiosidad.

Por otro lado, la crítica de los autores se detiene en el fin de la especialización orgánica en el seno de la estructura administrativa encargada de la exacción de los tributos que provocó el RGIT, bajo el fundamento de ganar en eficacia y agilidad en la gestión tributaria. El resultado fue la conversión de antiguas funciones exclusivas y excluyentes de las distintas dependencias orgánicas en funciones compartidas, aunque sin una clara asignación competencial de las mismas.

En dicho contexto, la irrupción de un gran número de declaraciones y autoliquidaciones llevó a que los órganos de gestión tuviesen atribuidas competencias de comprobación mera-

---

mente formales primero y, poco a poco, ampliadas dentro de una comprobación abreviada que, según sostienen los profesores LÓPEZ MARTÍNEZ y PÉREZ LARA, no sólo tiene repercusiones en el desarrollo de las actuaciones de regularización de los órganos administrativos, ocasionándoles serios problemas de coherencia, sino que incide sobre conceptos basilares del Derecho financiero y tributario, como es la propia configuración y distinción entre las liquidaciones provisionales y definitivas que se encargan de recorrer, pertrechados de un abultado aparato jurisprudencial.

Del análisis sobre el régimen jurídico de las liquidaciones tributarias deducen una serie de interrogantes que proceden a contestar en el sentido de entender posible –por el carácter transitorio o provisional que tienen– la modificación, como consecuencia de una nueva comprobación o investigación, de las liquidaciones provisionales, pero no a costa de que el resultado de la re-comprobación culmine otra vez con una liquidación de dicha naturaleza, precisándose que sea entonces de carácter definitivo. Por otra parte, y dado lo abreviado o parcial que puede resultar una previa comprobación efectuada por órganos de gestión o de la propia Inspección, la jurisprudencia se decanta, de manera mayoritaria, porque las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación sean definitivas, lo que innegablemente proporcionaría mayor seguridad jurídica no sólo al contribuyente inspeccionado, sino también a la propia actuación administrativa que ya sólo podría ser revisada por circunstancias especiales.

El trabajo sigue con las distintas fases del procedimiento de regularización vía inspección –planificación, iniciación, desarrollo y documentación–, intentando los autores ubicar en el seno de las mismas los problemas suscitados por la normativa reglamentaria, de los presupuestos fácticos no contemplados en ninguna normativa y de las interconexiones no reguladas con la mínima extensión requerida entre los distintos órganos que ejercen similares funciones.

Refiriéndose a la planificación de las actuaciones inspectoras, los autores reconocen que pueden esgrimirse argumentos de cierto peso, tanto para sostener la constitucionalidad de los artículos 18 y 19 del RGIT, como para postular justamente lo contrario. En cuanto a la publicidad exclusivamente limitada a los criterios generales que informen cada año al Plan de Control Tributario –según señala el art. 116 de la nueva LGT, siguiendo el enunciado del art. 26 de la LDGC, aunque refiriéndose al Plan Nacional de Inspección– y, por lo tanto, el carácter reservado de todos los planes de la Inspección, respondería a una mínima exigencia de eficacia derivada del artículo 103 de la Constitución. Una vez aprobada la nueva LGT, queda lejos la posibilidad apuntada por los autores sobre el precepto de la LDGC, que debería, según ellos, haber fijado la forma de llevar a cabo el necesario control de la discrecionalidad administrativa en este punto, señalando la forma de publicación, el órgano encargado de hacerlo, las consecuencias jurídicas de su incumplimiento y los elementos de legitimación necesarios para impugnar los criterios que sustentan los distintos planes inspectores.

El capítulo tercero se detiene en los modos y formas de iniciación de las actuaciones inspectoras, problemática a la que se refieren los artículos 147 y 149 de la nueva LGT. En lo tocante a la iniciación de oficio, los autores consideran los modos de iniciación que aparecían indicados por el artículo 29 del RGIT en la redacción anterior a las modificaciones introducidas por el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, deteniéndose en la denuncia pública y su apreciación por sentencias de diversas instancias judiciales. En cuanto a la iniciación a petición del obligado tributario consideran que el reglamento adolece de una visión restrictiva de tal iniciativa a los supuestos de solicitud de alteración del alcance de las actuaciones inspectoras ya comenzadas,

---

postulando una más generosa regulación que comprendiera situaciones distintas, en las que el contribuyente pueda tener un interés legítimo en tal iniciación. Hay que decir que en esa senda limitativa se encontraría la nueva LGT.

El estudio prosigue con la consideración de los efectos que tiene la iniciación de las actuaciones inspectoras y, más adelante, el alcance que las mismas pueden tener.

Ya el capítulo cuarto se circunscribe al desarrollo de las actuaciones de la Inspección (véanse arts. 150 a 152 de la nueva LGT), contrastando los autores las redacciones de los preceptos reglamentarios antes y después de la reforma dada al RGIT por el Real Decreto 136/2000 que anteriormente citamos. En este ámbito se hace una referencia especial al tiempo de duración de las actuaciones, efectuando en las notas a pie de página profusas indicaciones de la jurisprudencia recaída y de los cambios de criterio que en la misma se han registrado. En el trabajo se reflexiona sobre el plazo general de duración de las actuaciones inspectoras –doce meses contados desde la notificación del inicio del procedimiento inspector hasta la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las actuaciones, según reza el art. 150.1 de la nueva LGT–, desarrollando a continuación las circunstancias determinantes de la ampliación de aquél (por revestir una especial complejidad y cuando se descubra la ocultación de la actividad empresarial o profesional), el cómputo de su duración, así como de los supuestos de interrupción justificada e injustificada de las actuaciones y la noción de dilaciones imputables al contribuyente y concluyendo con el tratamiento de los efectos del incumplimiento del plazo.

Sobre esta última cuestión, y a tenor de lo dispuesto por el artículo 150 de la LGT, estarían:

- 1.º La no interrupción de la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o hasta la terminación del plazo de las mismas.
- 2.º La consideración como espontáneos de los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento, dando lugar a la aplicación de los recargos por regularización –la nueva ley los llama «recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo» (art. 27 de la LGT)–.
- 3.º La consideración, igualmente, como espontáneos, de los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del mismo y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras.
- 4.º La inexigibilidad de intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento.

El último capítulo trata de la formalización del resultado de las actuaciones inspectoras en diligencias, comunicaciones, informes y actas. Los autores realizan una simple referencia formal al concepto y contenido de los tres primeros documentos de la Inspección, centrándose con mayor detenimiento en el análisis de las actas como acto preparatorio del de liquidación que se realiza en su sede.

Miguel Ángel Martínez Lago

---

## La revisión de oficio en la nueva Ley General Tributaria. ¿Una vía para solucionar los conflictos entre Administración y contribuyentes?

Jesús RODRÍGUEZ MÁRQUEZ

Thomson Aranzadi, Navarra, 2004, 269 págs.

La aprobación de una nueva Ley General Presupuestaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre) reaviva el interés por profundizar en muchos temas que, pese a contar con un importante tratamiento doctrinal, son ahora contemplados desde la perspectiva que proporciona el nuevo texto legal de finalidad codificadora. Así sucede en este oportuno libro, prologado por el Catedrático de la Universidad Complutense, Ramón FALCÓN Y TELLA, en el que se acomete un exhaustivo análisis de la revisión de oficio, estudiando los procedimientos de nulidad, declaración de lesividad, revocación y rectificación de errores. A cada uno de estos procedimientos se adjudica un capítulo de la obra de la que informamos, además de considerar los aspectos generales de la revisión de oficio, con carácter previo, y referirse por separado a uno de los tipos de invalidez más debatidos por la doctrina y en la jurisprudencia –los actos tributarios dictados en aplicación de una norma declarada nula–, reflejando al final las fuentes de conocimiento de que se ha servido el autor en esta investigación, que deja fuera el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos que la LGT sigue regulando entre los «especiales» de revisión, pese a que hace tiempo que la doctrina lo calificó de instancia para la ejecución del derecho a la devolución y carente de contenido revisor.

El libro va más lejos del simple propósito de comentar las novedades más relevantes ofrecidas por la LGT –las principales en el campo estudiado, aparte claro está de la aproximación a la regulación contenida en la LRJAP y PAC, pasarían por la sustitución del procedimiento de anulabilidad por la declaración de lesividad de actos anulables (art. 218 LGT) y la regulación de la revocación en materia tributaria (art. 219 LGT)– y estudia en profundidad cada procedimiento especial de revisión. La preferencia por la terminología que da título a la obra que se recensiona, pese a que, como advierte el autor, pueda resultar impreciso hablar de «revisión de oficio», se fundamenta en que el inicio de estos procedimientos no depende exclusivamente de la Administración, sino que se admite una verdadera acción a favor de los particulares que les permite exigir su inicio.

En el primer capítulo se trata de delimitar los aspectos de la regulación de la LGT que resultan de aplicación obligatoria a las Comunidades Autónomas y Entidades Locales. En relación a las primeras, y tratándose de Comunidades de régimen común, se diferencia entre los tributos cedidos y los tributos propios autonómicos, entendiendo que el criterio que sirve para identificar en la LGT la materia encuadrada en el título competencial del artículo 149.1.18.ª CE (bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común) pasaría por todo aquello que sea necesario para garantizar la igualdad de los ciudadanos en el cumplimiento del deber de contribuir.

De esta manera, habría que considerar de aplicación a todas las Haciendas, las siguientes normas relativas a la revisión de oficio: las contenidas en los preceptos sobre capacidad, representación, prueba, notificaciones y plazos de resolución, así como las consecuencias derivadas de su incumplimiento; la motivación de las resoluciones; los motivos de nulidad de pleno derecho;

---

la necesidad de declaración de lesividad y posterior impugnación de los actos favorables para los contribuyentes; los supuestos tasados en que es posible la revocación de los actos de gravamen o desfavorables; los supuestos en que procede la rectificación de errores; la suspensión de la ejecución de los actos objeto de revisión; las normas de legitimación activa, en los casos en que atribuyen una acción al particular para el inicio del procedimiento, así como las que regulan la intervención de los órganos consultivos.

El capítulo segundo, dedicado a los aspectos generales de la revisión de oficio, proporciona al autor la posibilidad de llevar a cabo un estudio dogmático sobre la teoría de las nulidades, tanto en el campo general de los actos administrativos, como en el particular de los actos tributarios, donde se examina separadamente cuál era el sistema que regía bajo la vigencia de la LGT de 1963 –donde se diferenciaban dos clases de actos anulables en función de que pudieran o no ser objeto del procedimiento que contemplaba el art. 154 de la ley, dando lugar así, entre la nulidad absoluta y la anulabilidad ordinaria, a una suerte de *tertium genus* constituido por una anulabilidad cualificada– y el que resulta de la nueva LGT de 2003, que es juzgado críticamente por entender que se ha perdido la oportunidad de construir un sistema de nulidad de los actos tributarios coherente con los principios que rigen este sector del ordenamiento y se formula como propuesta de *lege ferenda* que hace gravitar la teoría de las nulidades sobre el concepto de orden público, la siguiente: «incluir un nuevo supuesto que permita declarar la nulidad de todo acto gravemente ilegal y contrario a la justicia tributaria en la medida en que provoque un aumento o disminución de la cuota tributaria debida», otorgando legitimación para su inicio a la Administración y a los contribuyentes, como fórmula que propicie un mejor equilibrio entre las partes.

Al final del capítulo se repasan las actuaciones de la Administración tributaria susceptibles de revisión de oficio y se comentan las normas comunes a los procedimientos de revisión. El autor defiende la aplicación, en materia tributaria, de los artículos 62.2 y 102.2 de la LRJAP y PAC (el primero, por su carácter básico, y el segundo como norma supletoria) y distingue entre actos de gravamen y actos declarativos de derechos. Luego se detiene en los actos que no han alcanzado firmeza administrativa, la posible declaración de nulidad de las resoluciones económico-administrativas y la revisión de oficio de los actos de trámite. De todo ello se efectúa un minucioso examen con la oportuna indicación de los supuestos apreciados por nuestra jurisprudencia.

Ya en el capítulo tercero de la obra se consideran las causas que suscitan el grado máximo de invalidez de los actos tributarios y que, en la actualidad (art. 217 LGT), coinciden plenamente con las enunciadas por la legislación administrativa general (art. 62 LRJAP y PAC). Para RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, habría sido preferible que la LGT hubiera optado por la técnica de la remisión y no la de reproducir aquello que ya señala la Ley 30/1992. Salvo en el caso de la cláusula residual que autoriza a incluir otros supuestos adicionales de nulidad con tal de que vengan establecidos expresamente en una disposición de rango legal, el autor recorre cada uno de los motivos que pueden dar lugar a la declaración de nulidad y que son:

- 1.º Actos que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, cuya aplicación en el ámbito tributario ha sido escasa, pese a que pueda darse, por ejemplo, cuando se omite el trámite de audiencia en un procedimiento sancionador.

- 
- 2.º Actos dictados por órganos manifiestamente incompetentes por razón de la materia o del territorio, que ha recibido una interpretación jurisprudencial restrictiva por cuanto que la incompetencia material o territorial –no jerárquica, que sólo constituye un vicio ordinario de legalidad– ha de ser manifiesta, evidente y clara, sin precisar una labor previa de interpretación jurídica.
  - 3.º Los que tengan un contenido imposible, como se apreció, en un discutible pronunciamiento (STSJ de Galicia de 22 de septiembre de 1998), respecto de una liquidación dictada sin realización del hecho imponible de la tasa porque la licencia de obra se había obtenido por silencio administrativo.
  - 4.º Actos constitutivos de infracción penal o dictados como consecuencia de la misma, proponiendo el autor que la propia Administración pueda realizar la calificación del acto como delito o falta, a los solos efectos de su anulación, en determinados supuestos en que no cabe ya ejercitar la acción penal por muerte del reo o por prescripción del ilícito.
  - 5.º Actos dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello, que ha resultado el motivo de nulidad que mayor juego ha proporcionado en la práctica.
  - 6.º Actos dictados prescindiendo de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados, que representa una especificación del anterior motivo y que tiene importancia, sobre todo, en el ámbito municipal, postulando en el trabajo su apreciación aun cuando se haya seguido el procedimiento correcto, pero se omita un trámite esencial del mismo (v.gr.: defectos en la convocatoria, orden del día, composición del órgano, quórum, reglas de deliberación y votaciones).
  - 7.º Actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieran facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición, motivo de poca entidad propia y que constituye la reacción del ordenamiento frente a uno de los problemas que plantea el silencio positivo, como es el de la legalidad de la resolución así obtenida.

Tras el repaso de los anteriores supuestos, se aborda el procedimiento para declarar la nulidad de pleno derecho. Desde la perspectiva de su iniciación se concede especial relevancia a la acción de nulidad de los contribuyentes que obliga a la Administración a poner en marcha el procedimiento, así como a los motivos de inadmisión de la misma y el plazo para ejercitarla, punto este en el que el autor rechaza la interpretación estricta del artículo 106 de la LRJAP y PAC por impedir la revisión de actos nulos, de forma automática, por el mero transcurso del plazo de prescripción. Luego, en orden a la instrucción, se considera la intervención –habilitante, pero no vinculante– del Consejo de Estado o del órgano consultivo de la Comunidad Autónoma, cuyo dictamen favorable constituye presupuesto necesario para declarar la nulidad, aunque no obligue al órgano administrativo a adoptar dicha resolución. Y ya sobre la terminación del procedimiento, se considera el plazo de un año para resolver y los efectos del incumplimiento de dicho plazo, que serán la caducidad o la desestimación por silencio, según se haya iniciado el procedimiento de oficio o a solicitud del interesado (art. 217.6 LGT).

---

En el capítulo cuarto se hace un breve recorrido sobre la declaración de lesividad (art. 218 LGT), que constituye el presupuesto procesal necesario emprendido discrecionalmente por la Administración, con el límite de cuatro años desde la notificación, contra determinados actos –en perjuicio de los interesados, que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, siempre que no proceda la declaración de nulidad de pleno derecho (art. 217 LGT) ni la rectificación de errores (art. 220 LGT)– que impugnará posteriormente en la vía contencioso-administrativa; aunque, como es lógico, ello no prejuzga la resolución judicial.

En el siguiente capítulo le llega el turno al procedimiento «estrella» de revisión en la nueva LGT: la revocación de actos tributarios. Compartimos el juicio crítico del autor y su preferencia por la norma contenida en el artículo 105 de la LRJAP y PAC, frente a la más restrictiva que contempla el artículo 219 de la LGT y que viene a suceder al procedimiento de anulabilidad cualificada que regulaba el anterior artículo 154 de la LGT de 1963. Con todo, como el profesor RODRÍGUEZ MÁRQUEZ se encarga de señalar, la revocación está llamada a cumplir un importante papel que permite a la Administración anular sus actos de gravamen, de modo que se puede configurar como un mecanismo apto para evitar o resolver conflictos innecesarios entre la Administración y el contribuyente. En cuanto al aspecto más importante de la iniciación y la inexistencia de una acción de los particulares, el autor sostiene acertadamente y con apoyo en la jurisprudencia del Tribunal Supremo que en los supuestos en que un acto tributario se halla incurso en una grave infracción de ley, el particular no goza, sin más, de un derecho de petición. «Por el contrario, una vez que ha puesto en conocimiento de la Administración esta circunstancia, ésta se encuentra jurídicamente obligada a iniciar dicho procedimiento y, en caso de verificar esta circunstancia, a revocar el acto administrativo. No existe una auténtica acción, que no se le reconoce al particular, pero su solicitud sí sitúa a la Administración en el deber de actuar una vez constatada la grave ilegalidad. Cualquier solución diferente se aviene mal con el sometimiento de la Administración a la ley y al Derecho que proclama el artículo 103.1 de la CE».

El trabajo termina con un capítulo dedicado a la rectificación de errores (art. 220 LGT), discurriendo, en primer término, sobre el carácter revisor de dicho procedimiento. Luego se centra en el concepto de error material, de hecho y aritmético para aplicarlo a un gran número de casos –errores informáticos, errónea aplicación de tipos de gravamen, aplicación de beneficios fiscales, errores en valoraciones de bienes, en la medición de la base imponible, incumplimiento por la Administración de requisitos formales condicionantes de la exigibilidad del tributo, supuesta pérdida de la documentación por parte de la Administración, determinación de la fecha del devengo de un tributo, fijación de la cuantía en una reclamación económico-administrativa, etc.– y, finalmente, en las cuestiones ligadas al propio despliegue de este procedimiento.

En fin, estamos ante una obra que combina el rigor dogmático con un evidente interés práctico, en la que se sistematizan adecuadamente los procedimientos judiciales y se analizan de forma clara y ordenada los problemas que los procedimientos de revisión plantean en su aplicación diaria.

Miguel Ángel Martínez Lago



## La protección de las personas discapacitadas a través del ordenamiento tributario

Jesús RODRÍGUEZ MÁRQUEZ y Carmen RUIZ HIDALGO

Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, Madrid, 2004, 140 págs.

Este libro de los profesores titulares de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Vigo lleva como subtítulo «el patrimonio protegido de los discapacitados y otras medidas tributarias» y consta de once capítulos, precedidos de una breve introducción y rematados, al final, con la habitual relación bibliográfica empleada.

El primer capítulo se refiere al fundamento constitucional de los beneficios fiscales referidos a las personas discapacitadas. En el mismo se alude, obviamente, al principio de capacidad económica como criterio de reparto de la carga tributaria, así como a la incidencia que en tal principio tienen las situaciones de discapacidad, adquiriendo relevancia para la configuración legal de determinados tributos personales y subjetivos, aunque también pueden tenerse en cuenta en gravámenes de naturaleza objetiva. En opinión de los autores, la discapacidad no afecta, en sí misma, a la capacidad económica absoluta del contribuyente frente al conjunto del sistema tributario, por lo que carecería de sentido la existencia de un régimen especial para los discapacitados.

El siguiente capítulo se dedica a procurar un concepto de discapacitado a efectos tributarios, noción que está ausente en el plano jurídico-positivo con validez general para todo el sistema tributario. En la obra se postula que la consideración de discapacitado que realiza el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RDLeg. 3/2004, de 5 de marzo) –art. 58.6, requiriendo acreditar un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100– resulta aplicable al resto del sistema de tributos, fundando una discriminación positiva en forma de exenciones, reducciones, etc.

Los capítulos siguientes del libro sirven para observar los diversos inventivos y ventajas fiscales existentes en cada figura tributaria. Así, en el IRPF, los autores sostienen que se hace un planteamiento conjunto de la protección de la familia y el papel reforzado de la protección a los discapacitados. En el capítulo dedicado a este gravamen se consideran, por este orden, las exenciones previstas por las letras f), g), h), i), n), todas del artículo 7 del texto refundido de la ley de dicho impuesto; los incentivos a la contratación de trabajadores discapacitados por empresarios acogidos al régimen de estimación objetiva por signos, índices o módulos; el mínimo familiar por descendientes discapacitados; las reducciones por situaciones de discapacidad que operan sobre la base imponible del impuesto (arts. 55 y 58 LIRPF) y, por último, la deducción en la cuota íntegra por la adquisición, rehabilitación, realización de obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual del discapacitado.

El análisis del Impuesto sobre Sociedades comienza indicando que, por sus características, estaríamos ante un tributo poco idóneo para tener en cuenta las situaciones de discapacidad, salvo que sea por la vía del establecimiento de incentivos fiscales, como es el caso de la exención parcial de las fundaciones, establecimientos y asociaciones sin finalidad lucrativa que operan en el campo de la atención de personas discapacitadas.

---

Los autores se refieren por separado al régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo que regula la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, y al régimen de las entidades parcialmente exentas (arts. 120 a 122 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por RDLeg. 4/2004, de 5 de marzo). Después se observan las deducciones para fomento de la contratación y mejora de la accesibilidad a medios de transporte públicos con que se incentiva a los discapacitados y la bonificación que para los mismos se establece en el régimen especial de las cooperativas de trabajo asociado.

Los siguientes capítulos se refieren a los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. En el primero, la minusvalía del adquirente mortis causa se tiene en cuenta en las reducciones genéricas establecidas con independencia del grado de parentesco con el causante, así como en la reducción de las transmisiones inter vivos realizadas a favor de familiares cercanos del donante de una empresa, negocio o participaciones, dado que una de las condiciones que ha de cumplir aquél es que tenga 65 años o más, o se encuentre en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez. En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aplicándose a las tres modalidades impositivas, está la exención de las asociaciones y entidades declaradas de utilidad pública que se dediquen a la protección, asistencia o integración social de personas con discapacidad física o psíquica.

La naturaleza objetiva del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuyo tratamiento se efectúa en el capítulo séptimo, hace que la condición de discapacitado no incida sobre la configuración de los distintos elementos de su presupuesto de hecho, salvo en las exenciones y tipos de gravamen. Las primeras se consideran distinguiendo las que resulten aplicables en operaciones interiores –por hacer referencia a los servicios prestados a personas discapacitadas [art. 20.1.8 c) LIVA] y por tratarse de cesiones de personal, realizadas en el cumplimiento de sus fines, por entidades religiosas para el desarrollo de las actividades de asistencia social relativas a la educación especial y asistencia de personas con minusvalía (art. 20.1.11.º LIVA)–, a la importación (bienes importados en beneficio de minusválidos, ex art. 45 LIVA) y a las adquisiciones intracomunitarias de bienes. La aplicación de tipos reducidos y superreducidos que gravan las operaciones relacionadas con discapacitados es la otra técnica que aparece en la ley de este impuesto.

Se cierra el cuadro de tributos estatales con la observación del Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transporte (capítulo octavo), cuya ley reguladora no sujeta determinados coches de minusválidos y declara exenta la primera matriculación definitiva de vehículos a nombre de minusválidos, para su uso exclusivo y con la concurrencia de determinados requisitos.

Sigue el libro (capítulos noveno y undécimo) con el estudio de los beneficios fiscales en el ámbito de los Impuestos municipales sobre Actividades Económicas, sobre Vehículos de Tracción Mecánica y sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, así como de los creados por las Comunidades Autónomas de régimen común en los tributos cedidos por el Estado.

Aparte de esta exposición descriptiva, el capítulo décimo se ocupa de estudiar las vías con que el ordenamiento tributario sale al paso de una situación que cada vez tiende a presentarse con más frecuencia, como es la de la supervivencia de personas discapacitadas a sus progenitores, resultando así que su bienestar económico deja de depender indefinidamente de las economías familiares.

---

Concretamente, se considera la vía ofrecida por la legislación sobre planes y fondos de pensiones como fórmula de generación de un patrimonio separado que se encuentra incentivada, con carácter general, para todos los contribuyentes y, por otro lado, como consecuencia de la aprobación de la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de Protección Patrimonial de las Personas con Discapacidad, la creación de patrimonios protegidos de personas discapacitadas, con el fin de asegurar la cobertura de sus necesidades futuras.

Miguel Ángel Martínez Lago