

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.^a 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 Churruarín
(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)

ABRIL 2005 – NÚMERO 265

Sumario

	Página
TRIBUTACIÓN:	
28/2005 Últimas modificaciones introducidas en el IVA. (José Manuel de Bunes Ibarra y Francisco Javier Sánchez Gallardo)	3
29/2005 Los conceptos jurídicos indeterminados en la nueva Ley General Tributaria. (Bartolomé Riera Ribas)	33
30/2005 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ejercicio 2004 (Caso práctico). (Gabinete Jurídico del CEF)	99
31/2005 Coeficientes reductores de las plusvalías en el IRPF: cumplimiento del Derecho Comunitario. (Miguel Wert Ortega)	125
32/2005 La revisión de oficio en el supuesto de hechos íntegramente ignorados por la Administración al dictar el acto objeto de la revisión. (Antonio Longás Lafuente)	137
CONTABILIDAD-TRIBUTACIÓN:	
33/2005 El tratamiento contable-fiscal del Impuesto sobre Sociedades en las fundaciones: un caso práctico. (Nohemí Boal Velasco y Enrique Rúa Alonso de Corrales)	155
CONTABILIDAD:	
34/2005 Un análisis del desenlace de la quiebra para la PYME española. (Alicia Correa Rodríguez, Miguel Acosta Molina, Idaira Barrios del Pino y Ana L. González Pérez)	191
35/2005 Consultas planteadas al ICAC. (Ángel González García)	237
36/2005 Supuesto de Contabilidad propuesto para el ingreso en el Cuerpo Superior, Escala Económico-Financiera, de la Administración de la Comunidad de Castilla y León. ... (Francisco Javier Jimeno de la Maza y Mercedes Redondo Cristóbal)	241
RECENSIONES BIBLIOGRÁFICAS	263

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	ÚLTIMAS MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN EL IVA	Núm. 28/2005
-------------	--	-----------------



JOSÉ MANUEL DE BUNES IBARRA
FRANCISCO JAVIER SÁNCHEZ GALLARDO

Inspectores de Hacienda del Estado

Extracto:

EN el presente artículo se analizan las modificaciones que el Real Decreto 87/2005, de 31 de enero, introduce en la normativa reguladora del IVA y que tienen por objeto revisar el régimen de la rectificación de facturas y documentos sustitutivos, así como otras modificaciones tales como la adaptación del desarrollo reglamentario a la nueva redacción legal que supone la desaparición de los procedimientos de quiebra y suspensión de pagos y su sustitución por el procedimiento de concurso, la adaptación del desarrollo reglamentario de las operaciones con materiales de recuperación, para adaptarlo a la nueva regulación dada a las mismas por la Ley 62/2003, la ampliación del procedimiento de devolución especial del artículo 30 del reglamento, etc.

Asimismo, se tratan los criterios establecidos por la Dirección General de Tributos en sus Resoluciones 1/2005 (relativa al lugar de realización de las entregas de gas y electricidad) y 5/2004 [relativa a las cesiones de diferentes elementos o instalaciones (grifos de cerveza, neveras, dispensadores, rótulo, etc.) que se efectúan las empresas del sector de la producción y distribución de alimentos y bebidas en el marco de la comercialización de sus productos].

Sumario:

- I. Introducción.
- II. Rectificación de facturas y documentos sustitutivos.
 - II.1. Supuestos de expedición de factura rectificativa.
 - II.2. Expedición de la factura rectificativa.
 - II.3. Contenido de la factura rectificativa.
 - II.4. Los tiques rectificativos.
 - II.5. Supuesto de exclusión.
 - II.6. La rectificación de las anotaciones registrales.
 - II.7. Entrada en vigor.
- III. Otras modificaciones normativas.
- IV. Las resoluciones de la DGT 5/2004 y 1/2005.

I. INTRODUCCIÓN

El 31 de enero pasado se aprobó el Real Decreto 87/2005, por el que se introducían diversas modificaciones en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA en adelante). Estas modificaciones, como es lógico, tienen rango reglamentario; no obstante, constituyen cambios de trascendencia práctica incuestionable.

Las citadas novedades se pueden agrupar en dos categorías; por un lado, las que tienen por cometido revisar el régimen de la rectificación de facturas y documentos sustitutivos, constituidas por los artículos 4 y 13 del Reglamento sobre obligaciones de facturación y el artículo 70 del propio Reglamento del IVA, y por otro, el resto de modificaciones, generalmente inconexas entre sí, y que incluyen el resto de preceptos del Reglamento del IVA que se han visto incididos por el referido Real Decreto 87/2005.

Junto con las anteriores modificaciones hay otras novedades, de rango inferior, pero que en algunos casos tienen igualmente una cierta trascendencia práctica. Se trata de los criterios establecidos por la Dirección General de Tributos (DGT) en sus Resoluciones 5/2004 y 1/2005, por las que se han analizado los problemas correspondientes a ciertas categorías de operaciones.

Al análisis de todas estas cuestiones se dedica este trabajo.

II. RECTIFICACIÓN DE FACTURAS Y DOCUMENTOS SUSTITUTIVOS

El reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, es, como es sabido, la principal norma que regula en la actualidad la facturación a efectos fiscales. Este reglamento, cuya aprobación culminó la adaptación de la normativa sobre facturación a la Directiva 2001/115/CE, de 20 de diciembre, también sobre facturación, fue igualmente aprovechado para introducir en nuestro ordenamiento una serie de modificaciones o aclaraciones en el régimen de facturación, como la que afectó a la rectificación de las facturas o tiques expedidos para la documentación de las operaciones.

Desde su entrada en vigor, la rectificación de facturas y tiques ha sido el aspecto más polémico del nuevo reglamento, como pone de manifiesto que poco más de un año después de su entrada en vigor se hayan revisado algunos de sus extremos para, en expresión de su propio Preámbulo, aclarar su contenido. La revisión del contenido de su articulado pretende, pues, la aclaración de cuantos aspectos controvertidos han resultado de la nueva norma.

En esta controversia, la obligación de consignar en las facturas rectificativas los datos de base imponible, tipo impositivo y cuota tributaria tal y como resultaran de la modificación efectuada era el aspecto que suscitaba mayores problemas, problemas que incluso llevaron a afirmar la inaplicabilidad de la norma, especialmente por la posibilidad de que las operaciones resultaran duplicadas en su contabilización o registro.

La obligación que se ha citado daba lugar a que cualquier operación para la cual se alterase el precio de la misma, especialmente en el caso de los descuentos, que parece ser el supuesto más habitual, se tuviese que facturar consignando de nuevo en la factura los datos completos de la operación, es decir, sin poder resumir la modificación con la mención de la diferencia. De alguna forma, lo que se establecía por el reglamento era la obligación de hacer una fotografía final de la operación tal y como ésta quedaba tras la rectificación.

Se negaba el carácter de factura rectificativa que cumplierse los requisitos establecidos al efecto, a las coloquialmente conocidas como notas de abono. Es importante señalar que la norma en modo alguno se oponía a la expedición de las citadas notas de abono, lo que ocurría es que se negaba a las mismas el carácter de facturas rectificativas, ya que no cumplían los requisitos establecidos para su expedición.

La posibilidad que se recoge ahora de forma expresa en el Reglamento de facturación de expedir facturas con importes negativos es probablemente la aclaración más relevante que se acomete por el Real Decreto 87/2005, habida cuenta de los antecedentes; sin embargo, en la revisión que se ha hecho de la expedición de facturas rectificativas se han analizado de nuevo otros aspectos de esta cuestión que deben ser analizados.

II.1. Supuestos de expedición de factura rectificativa.

Los supuestos en los que ha de expedirse factura o tique rectificativo se establecen por los apartados 1 y 2 del artículo 13 del Reglamento de facturación. Básicamente, ha de procederse a la citada expedición cuando el documento inicialmente expedido no cumple los requisitos establecidos en la norma que resulten de aplicación (según se trate de una factura o tique, se tratará de los artículos 6 ó 7 del Reglamento de facturación) o cuando se proceda a la rectificación de la repercusión del tributo.

En cuanto a los casos en los que ha de procederse a la citada expedición no hay cambio alguno respecto a la redacción de la norma en vigor hasta la aprobación del Real Decreto 87/2005; no obstante, en la excepción que se establece en el segundo párrafo del artículo 13.2, que es el que se refiere a la documentación de la rectificación de la repercusión, sí que hay cambios que han de analizarse.

Desde la entrada en vigor del Real Decreto 1496/2003, este segundo párrafo ha venido exceptuando la obligación de expedir factura rectificativa en los supuestos de devolución de envases y embalajes, a condición de que se cumplieran ciertos requisitos. La excepción de referencia permitía aprovechar una factura posterior expedida con destino al mismo cliente para documentar la citada devolución, consignándola con el signo negativo correspondiente a su naturaleza. Es importante señalar que esta posibilidad ya se había admitido por la DGT desde 1986, aunque sin un apoyo normativo claro. El Real Decreto 1496/2003 supuso la elevación a derecho positivo de esta posibilidad que, por otra parte, cabía considerar asentada en la práctica empresarial.

Quizá convenga recordar que el sistema establecido en nuestro país en cuanto al tratamiento en el IVA del suministro de envases y embalajes consiste en la inclusión de los mismos en la base imponible del tributo a su entrega (art. 78.dos.6.º de la L 37/1992 y la recuperación del mismo, vía modificación de la base imponible, a su devolución, en este caso de acuerdo con el art. 80.uno.1.º de la citada ley).

La primera matización a destacar en relación con este precepto y su nueva redacción es que, junto a envases y embalajes, se ha añadido a esta excepción **la devolución de mercancías**. En consecuencia, la posibilidad de aprovechar esa factura que se expide por un suministro posterior para documentar la devolución de unos envases o embalajes se abre a la devolución de mercancías.

Para cualquiera de estos supuestos de devolución, los documentos que se expidan han de cumplir ciertos requisitos o características, que son los siguientes:

1.º La no expedición de factura rectificativa se justifica por la existencia de un suministro posterior cuya documentación «se aprovecha» para consignar en ella los datos de la devolución de mercancías, envases o embalajes. En consecuencia, nos encontramos ante un **supuesto exorbitante** o de excepción al mecanismo normal o habitual que contempla el Reglamento de facturación, que es el de la expedición de factura rectificativa para la documentación de cualquier supuesto de rectificación.

2.º Ese **suministro posterior** al mismo destinatario puede ser **simultáneo** a la devolución que se está documentando **o no**.

Esta cuestión es importante, ya que en el proyecto que se sometió al trámite de información pública se exigía esta simultaneidad. En la medida en que este requisito se ha suprimido, ha de deducirse razonablemente que el citado suministro puede o no ser simultáneo a la devolución.

Este aspecto, sin embargo, no queda resuelto con lo que se acaba de señalar, ya que se suscita la duda de la demora o retraso que puede haber entre la devolución de mercancías, envases o embalajes y ese suministro posterior en cuya factura se documenta la precitada devolución. La norma no establece criterio alguno, por lo que parece razonable acudir a las reglas generales sobre facturación, y más concretamente a las relativas a los plazos para la expedición de factura, regulados en el artículo 9 del Reglamento sobre facturación. En una interpretación coherente de la norma, se podría considerar que son esos plazos los que se puede esperar, ante un supuesto de devolución, para expedir una factura rectificativa o aprovechar una factura posterior para documentar la operación.

Es importante en este punto hacer un comentario acerca del plazo que se establece para la rectificación en el artículo 89.uno de la Ley 37/1992 y, con él, en el 13.3 del Reglamento de facturación. Conforme a dichos preceptos, la rectificación ha de realizarse tan pronto se tenga conocimiento de las circunstancias que obligan a su realización, con el límite de cuatro años, transcurridos los cuales dicha obligación decae. No se trata, pues, de que se disponga de un plazo de cuatro años a partir del devengo del tributo o de la modificación de la base imponible dentro de los cuales se decide por parte del empresario o profesional que realizó la operación cuándo procede a la rectificación; antes bien, la rectificación es obligada desde el momento en que se tiene constancia de la circunstancia que la motiva, si bien, transcurridos cuatro años, dicha obligación deja de existir.

Por tanto, no ha de confundirse este plazo con el que se ha propuesto como plazo razonable de espera para la expedición del documento rectificativo o la inclusión de los datos en el documento correspondiente a una operación posterior.

3.º El **tipo impositivo** aplicable al total de las operaciones involucradas en la operación a la que se refiere la rectificación y la posterior ha de ser el mismo. No ha habido cambios en este requisito, que parece de puro sentido común si tenemos en cuenta que se trata, como dijimos, de un supuesto exorbitante, en el cual ha de primar una cierta sencillez de los documentos por expedir.

4.º El **resultado** de la factura que se expida puede ser **tanto positivo como negativo**. Así, el valor de las mercancías, envases y embalajes devueltos puede ser superior al de ese suministro posterior.

Ésta, junto con la inclusión de mercancías junto a envases y embalajes, supone la modificación más importante introducida en este particular, flexibilizando esta posibilidad enormemente. Debe señalarse que la redacción previa del precepto establecía de forma expresa que la diferencia entre el importe del suministro posterior y el de los envases o embalajes devueltos había de ser positiva.

De la misma manera que ocurre con los demás requisitos que se han señalado, esta cuestión es de interés, pero suscita dudas de interpretación, especialmente cuando se llega al caso de que la factura que se expide resulta tener un importe negativo. Más concretamente, la duda que se plantea es la de si la factura así expedida es una factura rectificativa, que ha de ser incluida en una serie especial de facturación e identificarse como tal factura rectificativa, o no es así. Nada dice el reglamento al respecto; no obstante, si tenemos en cuenta que nos encontramos ante un precepto que introduce precisamente una excepción a la obligación de expedir factura rectificativa, lo más coherente

parece concluir que la factura en la que se documenta esta devolución de mercancías, envases o embalajes es una factura ordinaria, no rectificativa, incluso en el supuesto de que la misma llegue a tener importes negativos.

No cabe duda de que esta posibilidad que se abre ha de facilitar considerablemente la gestión documental de las empresas.

EJEMPLO 1:

El 14-II-2005 un distribuidor de yogures suministra a uno de sus clientes una partida de producto por valor de 5.000 euros. Esta operación se documenta en la correspondiente factura, en la que se repercuten 350 euros de IVA (el 7% de 5.000 euros). Los yogures se suministran junto con unos palets cuyo valor es de 200 euros más 14 de IVA. Estos palets se incluyen en la base imponible de la operación, por lo que el total de IVA de la misma es de 364 euros.

El 21-II-2005 se hace otro suministro de yogures al mismo cliente por valor de 500 euros más 35 de IVA.

Opción A. Se devuelven los palets suministrados una semana antes.

Esta devolución de producto se podría documentar en la factura a expedir por la entrega de producto de 21-II-2005. En tal factura se consignarían los datos del suministro de 21-II-2005 y de dichos datos se restarían los 200 euros por la devolución de los palets y los 14 euros de cuota correspondientes a dicha devolución. Tras dicha resta, la base imponible que se incluiría en la factura sería de 300 euros ($500 - 200$) y la cuota de 21 euros ($35 - 14$ o el 7% de 300).

Opción B. Se devuelven los palets más 200 euros de producto.

De igual manera que en el caso anterior, la devolución de palets y producto se podría incluir en la factura a expedir por el suministro de 21-II-2005. En esta factura se restaría el importe de los palets, 200 euros, y el de la mercancía devuelta, otros 200 euros. El importe neto de la factura sería de 100 euros más 7% de IVA ($500 - 200 - 200 = 100$).

Opción C. Se devuelven los palets más producto por valor de 600 euros.

También en este caso cabría la rectificación de la factura y de la repercusión en la factura que ha de expedirse por el suministro que se hace el 21-II-2005. Esta factura tendría importes negativos, ya que la base imponible resultado de la rectificación sería -300 euros ($500 - 200 - 600$), con una cuota de -21 euros. Esta factura sería el soporte, como es lógico, de la devolución de 321 euros que corresponden a la diferencia entre el valor del suministro de 21-II-2005 y el de los palets y productos devueltos, cada uno de dichos importes con su IVA correspondiente.

.../...

.../...

Opción D. Se devuelven los palets más producto por valor de 600 euros y otra partida de bebidas alcohólicas defectuosa cuyo valor es de 600 euros.

En este caso se da la circunstancia de que se devuelven productos a cuyo suministro no se le aplicó el tipo reducido sino el tipo general (las bebidas alcohólicas están excluidas de la aplicación del 7%). En estas circunstancias no cabe la rectificación en la factura que se ha de expedir por el suministro de 21-II-2005, sino que habrá de sustanciarse en una factura rectificativa en sentido estricto.

Lo que sí se podría hacer es documentar la devolución de yogures en la factura del suministro de 21-II-2005 y expedir factura rectificativa exclusivamente por la devolución de bebidas alcohólicas.

EJEMPLO 2:

El 5-IV-2005 se entrega material de construcción por valor de 20.000 euros. En dicho suministro se incluyen palets por 1.000 euros. El 7-IV-2005 se devuelven dichos palets. No se sabe si se va a realizar un nuevo suministro a ese mismo cliente.

En las circunstancias descritas, parece que se podría esperar hasta el 7-V-2005, fecha en la que, por aplicación analógica del artículo 9 del Reglamento de facturación, finaliza el plazo para la expedición de la factura rectificativa. Si a esta fecha no se ha hecho un nuevo suministro a dicho cliente, debería procederse a la expedición de una factura rectificativa. En caso de que antes de este día se haga una nueva entrega al mismo cliente, y siempre que se cumplan los demás requisitos que hemos descrito, se podría aprovechar la misma para efectuar la rectificación en los términos que ya citamos.

II.2. Expedición de la factura rectificativa.

Delimitada la obligación de expedir factura rectificativa, la siguiente cuestión por resolver es el modo de proceder a dicha expedición. También en este punto existen cambios en la nueva redacción que el Real Decreto 87/2005 da al artículo 13 del Reglamento de facturación, concretamente en relación con la posibilidad de que a través de una sola factura rectificativa se proceda a la rectificación de diversas facturas inicialmente expedidas.

Aunque en la regulación previa de la materia no había una prohibición expresa de documentar en **una sola factura rectificativa** la rectificación de **varias facturas**, lo cierto es que la utilización del singular cuando se regulaba la materia permitía deducir que era ése el esquema que se contemplaba por la norma. Interesa señalar que en vigencia del Real Decreto 2402/1985 la DGT había señalado de forma reiterada que ésta era la forma en la que debía procederse a la rectificación.

La nueva redacción del artículo 13.4 permite la inclusión en un único documento de los datos de rectificación correspondientes a operaciones documentadas en varias facturas, regulándola de forma expresa, sin requisito ni límite alguno.

EJEMPLO 3:

Desde enero de 2004 una empresa que se dedica a la fabricación de azulejos ha venido realizando suministros a otra empresa que se dedica a la promoción de edificaciones. En marzo de 2005 ambas empresas suscriben un contrato marco de suministro que contiene una reducción del 4% sobre los precios de catálogo de la primera. A este acuerdo marco se le da efectos desde el 1 de enero de 2004. Los suministros entre estas dos empresas se habían documentado en un total de 45 facturas expedidas desde enero de 2004 hasta la fecha del acuerdo. El importe total de la devolución a efectuar es de 40.000 euros, más IVA.

La devolución de esta cantidad se puede documentar en una única factura con importes de 40.000 euros en concepto de base y 6.400 euros en concepto de IVA. Alternativamente, se podría expedir una factura rectificativa identificando la base imponible del total de estas operaciones tal y como quedan configuradas tras la rectificación.

En cualquiera de los casos, lo que sí que habría que hacer es identificar las 45 facturas en las que se documentaron los suministros efectuados entre enero de 2004 y marzo de 2005, consignado en la factura rectificativa que se expida el número y serie de cada uno de dichos documentos.

Debe señalarse que esta «rectificación resumida» no impide que se rectifique mediante la expedición de una factura rectificativa por cada una de las 45 facturas que se expidieron para la documentación de las operaciones cuyo precio ahora se revisa, de la misma manera que se podría ir a una rectificación agrupada, separando, por ejemplo, las facturas correspondientes a 2004 por un lado y las de 2005 por otro.

En última instancia, y en lo que a este extremo se refiere, es la empresa la que decide el modo en que procede a la rectificación.

En el proyecto de reglamento que se sometió al trámite de información pública esta posibilidad estaba limitada, de forma que únicamente cabía esta rectificación conjunta cuando las facturas a las que se refiriese la rectificación documentasen operaciones realizadas dentro de un mismo mes natural. Esta restricción o límite, que sin duda venía dada por la relación entre la factura rectificativa, la rectificación en la repercusión del impuesto y los modos en que ésta se sustancia, ha desaparecido de la norma, por lo que se puede afirmar que cabe esta rectificación conjunta sin ningún tipo de límite ni cortapisa distintos de los que se refieren al contenido de la factura por expedir.

II.3. Contenido de la factura rectificativa.

Centrados en la expedición en el sentido estricto de la factura rectificativa, el primer aspecto que ha de señalarse en relación con su contenido es que ésta es una **factura** ordinaria o **completa**, por lo que dicha factura ha de contener todos los datos o requisitos que se establecen por el artículo 6 del Reglamento de facturación.

Pese a ello, la particularidad de estas facturas hace que, además de dichos datos, haya otros específicos que, adicionalmente, han de consignarse en las mismas, **requisitos adicionales** que, como decimos, vienen justificados por la cierta excepcionalidad de las situaciones en las que se procede a la expedición de estos documentos.

El primero de estos requisitos adicionales es el que permite poner en relación la factura rectificativa con la factura o facturas que originariamente se expidieron para la documentación de las operaciones. Así, el artículo 13.4 del Reglamento de facturación obliga a **identificar la factura o documento sustitutivo** a los que se refiere la rectificación. No se establece en la norma cómo ha de hacerse esta identificación; sin embargo, atendiendo al sentido propio de las palabras, parece que ésta habría de ser una identificación inequívoca que permita tener certeza de la citada factura original. En este contexto, número y serie habrían de ser los medios idóneos para proceder a dicha identificación.

Este requisito, que es uno de los que diferencia a la factura rectificativa de las que denominaremos facturas ordinarias, admite excepciones, que son dos:

- a) Los supuestos en que se conceden descuentos o bonificaciones por volumen de operaciones, los conocidos como *rappels* de ventas. En estos casos, la propia naturaleza del descuento hace que éste se refiera a una cantidad de operaciones que puede llegar a ser bastante grande, por lo que la identificación de todos y cada uno de los documentos inicialmente expedidos podría llegar a ser una tarea tediosa o de muy difícil cumplimiento. Es importante insistir en que esta posibilidad está reservada a los supuestos en que la causa del descuento se encuentre en el volumen de operaciones alcanzado por el destinatario de las operaciones.
- b) En aquellos otros supuestos en los que el Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT así lo autorice. Respecto a esta facultad que se concede a la Administración, llama la atención que su ejercicio no se condicione a la dificultad o imposibilidad de identificar las facturas originariamente expedidas, a diferencia de otras posibilidades que hay en el Reglamento de facturación y que están condicionadas en estos términos. No obstante, parece lógico que el ejercicio de esta potestad se justifique por las dificultades que el cumplimiento de este requisito pudiera suponer a empresas o sectores empresariales en atención a las características de sus operaciones.

Para cualquiera de estos supuestos de excepción, es obligatorio hacer referencia al período o lapso temporal en el curso del cual se hubieran realizado las operaciones. Este anclaje temporal viene justificado, como es lógico, por la relación existente entre la rectificación de facturas y la rectificación de la repercusión del tributo. No obstante, es importante señalar que la norma se refiere a período y no a período de liquidación, por lo que una referencia del tenor «Descuentos año 2005» sería suficiente, sin que sea necesario identificar el mes o trimestre en el curso del cual se realizaron las operaciones cuya documentación ahora se rectifica.

EJEMPLO 4:

Durante el año 2005 un fabricante de embutidos suministra producto a uno de sus clientes por un valor total de 5.000 euros. Al finalizar el año, este fabricante concede a su cliente un descuento por volumen de operaciones del 3%, esto es, de 150 euros, procediendo a remitirle el total de 150 euros más 10,50 de IVA (el 7% de 150).

En este caso, y a diferencia del que se planteó con anterioridad, en el que se producía una revisión de precios, no es necesario identificar todas las facturas que se han remitido a este cliente durante 2005. En sustitución de este requisito, se debería señalar que se trata de «Descuentos 2005».

El siguiente requisito específico de la factura rectificativa es la necesidad de que en la misma se haga constar su **condición de factura rectificativa**, así como **la causa que motiva la rectificación**.

El primero de dichos requisitos no plantea especiales problemas ni demasiadas alternativas en cuanto a su cumplimiento; la consignación en las facturas así expedidas de la expresión «Rectificativa» o equivalente habría de considerarse el medio de proceder a su cumplimiento.

El segundo de dichos requisitos puede ser un tanto más complejo en su concreción, ya que dependerá de las razones que motiven la rectificación que se documenta. Así, no es equivalente la situación en que se procede a la rectificación de la base imponible de una operación, como consecuencia de la concesión de un descuento a un cliente que ha recibido una mercancía defectuosa, con la que corresponde a una rectificación que trae su causa de unas actas de Inspección, de las que resultan unas cuotas que se pretenden repercutir al destinatario de las operaciones porque la Administración tributaria no ha apreciado que existiera infracción tributaria. Esta variedad de situaciones impide hacer una apreciación general de la precisión con la que han de indicarse los datos o circunstancias que motivan la rectificación. En cualquier caso, esta descripción deberá tener la precisión suficiente como para conocer dichas circunstancias con el debido detalle.

Es conveniente señalar que lo que ha de describirse con el suficiente detalle no es la operación u operaciones a las que se refiere la rectificación, sino la rectificación en sí misma o, mejor dicho, la causa de la rectificación. De hecho, las operaciones ya se describieron en las facturas que en su día se expidieron, por lo que no es necesario volver a proporcionar dicha información.

El siguiente aspecto que analizaremos en relación con el contenido de la factura rectificativa es el de los **datos de base, tipo impositivo y cuota tributaria** que han de consignarse en la misma.

La redacción previa de la norma obligaba a la consignación de estos datos tal y como resultasen de la rectificación efectuada. Era la fotografía final de las operaciones que citábamos al principio de este trabajo. En consecuencia, en el supuesto de que la rectificación implicase una reducción en los datos de base y cuota, como ocurre en muchas ocasiones, no cabía la consignación de datos negativos, de forma que las conocidas como notas de abono no se podían considerar como facturas rectificativas.

La nueva redacción de la norma contempla dos alternativas para la consignación de estos datos, que son las siguientes:

1.^a Refiriéndolos a la rectificación y expresándolos con su signo, con independencia de que éste sea positivo o negativo. De esta forma, la concesión de un descuento se puede documentar mediante la expedición de un documento en el que las cifras de base y cuota se expresan con signo negativo.

A modo de ejemplo, podríamos pensar en una operación que inicialmente se hizo por una base imponible de 500 euros, un tipo del 16 por 100 y una cuota de 80 euros, respecto de la que se concede un descuento de 100 euros.

Los datos a consignar serían:

- Rectificación de base – 100 euros.
- Rectificación de cuota – 16 euros.

2.^a Consignándolos tal y como quedan tras la rectificación, si bien en este caso se hace necesaria la consignación igualmente de los importes de la rectificación. Por referencia al ejemplo anterior, los datos que aparecerían en este caso serían los siguientes:

- Base imponible rectificada: 400 euros.
- Rectificación de la base imponible: – 100 euros.
- Cuota tributaria rectificada: 64 euros.
- Rectificación de la cuota tributaria: – 16 euros.
- Tipo impositivo: 16 por 100.

Los ejemplos que se han planteado responden a los supuestos que denominaremos habituales o convencionales. Sin embargo, la rectificación de la repercusión puede responder también a **otras situaciones**, en las que las facturas rectificativas por expedir quizá no se adapten a los esquemas que hemos descrito.

La primera de estas situaciones «especiales» es la que se produce cuando se devuelve mercancía o, más generalmente, **una operación queda sin efecto**. Se trata de un supuesto de modificación de la base imponible y consiguiente rectificación de la repercusión que, en principio, no plantea problemas; sin embargo, surge la duda de las opciones realmente disponibles para la documentación de esta situación. La expedición de una factura rectificativa con importes negativos, en la que consten con signo negativo los importes de base y cuota, no plantea problemas en este contexto. Sin embargo, la otra de las alternativas, la expedición de un documento en el que consten los datos de la operación tal y como quedan tras la rectificación no tiene demasiado sentido si tenemos en cuenta que la causa de la rectificación es precisamente que la operación ha quedado sin efecto. No parece lógico expedir una factura en la que se señala que la operación se mantiene pero con una base imponible igual a cero, consignando igualmente que la rectificación tiene como importe el total de la operación.

En esta situación, parece que la expedición de la coloquialmente conocida como nota de abono es la única alternativa razonable. Es importante señalar que no se trata de que la normativa aplicable restrinja las opciones de que dispone el empresario en esta situación. Lo único que ocurre es que una de las opciones aparentemente disponible no parece demasiado coherente para la documentación de estos supuestos.

Otro supuesto en el que se ha de ser especialmente cuidadoso en la expedición de documentos rectificativos es el **impago por parte del destinatario**, medie situación de concurso o no.

En este caso, la peculiaridad se encuentra en que los aspectos no fiscales de la operación no se ven alterados como consecuencia de su realización, por lo que la rectificación documental que se haga ha de ser especialmente cuidadosa. El impago por parte del destinatario permite, cumplidos los requisitos establecidos en el artículo 80 de la Ley 37/1992, que el acreedor recupere de la Hacienda Pública el importe correspondiente al IVA, pero en modo alguno altera o modifica el importe o naturaleza del crédito que dicho acreedor tiene frente a su cliente. En estos términos, la factura rectificativa que se expida habrá de recoger el hecho de que el citado deudor ya no ha de pagar a su cliente el IVA correspondiente a la operación, pero dejando claro a la vez que la deuda principal subsiste y ha de ser hecha efectiva.

EJEMPLO 5:

Un fabricante de muebles de oficina suministra el 5-V-2005 producto a uno de sus clientes por 5.000 euros más 800 de IVA. Dicho cliente no hace efectivo su débito, siendo declarado en situación de concurso el 4-X-2005.

La factura rectificativa a expedir en este caso debería hacerse con un importe de base imponible de 5.000 euros, aunque consignando un importe de cuota de IVA de 0 euros, consecuencia de la rectificación. En la descripción de los hechos y de la causa de la rectificación deberían describirse con la suficiente claridad las circunstancias a las que responde la expedición de este documento.

.../...

.../...

Debe señalarse que, en puridad, la base imponible de esta operación se ha dejado en cero, ya que precisamente ése es el mecanismo que la Ley 37/1992 instrumenta para permitir a los empresarios o profesionales la recuperación del IVA de los impagados. En última instancia, sin embargo, la base imponible de esta operación no se ha hecho cero, como lo demuestra el hecho de que sea la Hacienda Pública quien se encarga de la recaudación del tributo correspondiente a la misma. Si existe esta posibilidad de recaudación es porque la operación subsiste e igualmente subsiste un tributo que ha de ser ingresado en el Tesoro, aunque de su ingreso no se encargue el empresario o profesional que realizó la operación sino la propia Administración tributaria. En cualquier caso, y por zanjar la discusión en términos prácticos, lo más prudente en este caso es despejar cualquier duda en cuanto al importe de la deuda que subsiste, lo cual parece que con una factura en la cual la base imponible sigue refiriéndose al importe de la operación es como mejor se consigue.

El último requisito de las facturas rectificativas es el que concreta la relación entre la rectificación de facturas y **la rectificación en la repercusión** del impuesto. Se trata de la información que se obliga a proporcionar por el último párrafo del artículo 13.5 del Reglamento de facturación.

Conforme a este precepto, cuando el documento rectificativo que se expida se haga como consecuencia de una rectificación en la repercusión que haya de sustanciarse a través de una declaración-liquidación extemporánea o de una solicitud de devolución de ingresos indebidos, será obligatorio consignar en dicho documento el período o períodos de liquidación en el curso de los cuales se realizaron las operaciones.

Como resulta del propio texto, la referencia a los procedimientos a través de los cuales se sustancia la rectificación de la repercusión del IVA es imprescindible para la comprensión de este requisito.

Estos procedimientos se contemplan en el artículo 89.cinco de la Ley 37/1992. La norma distingue según se trate de rectificación al alza o a la baja.

Así, en los supuestos de rectificación al alza, es decir, supuestos en los que no se repercutió ni ingresó el total del tributo correspondiente, los procedimientos que se establecen son los siguientes:

- a) Con carácter general, y siempre que no hubiera mediado requerimiento previo, el sujeto pasivo deberá presentar una declaración-liquidación extemporánea, aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan de conformidad con la Ley General Tributaria, regulados en la actualidad en su artículo 27.

- b) Por excepción, cuando la rectificación se funde en las causas de modificación de la base imponible o se deba a un error fundado de derecho, el sujeto pasivo podrá incluir la diferencia correspondiente en la declaración-liquidación del período en que se deba efectuar la rectificación.

Por el contrario, cuando la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo podrá optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes:

- a) Iniciar ante la Administración tributaria el correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos. En relación con este procedimiento, cuya regulación legal en la actualidad se contiene en el artículo 32 de la Ley 58/2003, General Tributaria, ha de señalarse que, conforme al artículo 9 del Real Decreto 1163/1990, que a falta de revisión de su regulación reglamentaria, es la norma de detalle que lo completa, no procede la devolución cuando se trata de cantidades devueltas o reembolsadas por la Administración tributaria al sujeto pasivo, a quien soportó la devolución o a un tercero. Por tanto, en la medida en que el destinatario de las operaciones por las que se repercutió el tributo en exceso sea un empresario o profesional con derecho pleno a la deducción, no cabrá el acceso al mismo.
- b) Regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al período en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación. En este caso, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.

La referencia a estos procedimientos es obligada, ya que sólo cuando la rectificación ha de sustanciarse mediante la presentación de una declaración-liquidación extemporánea o a través de una solicitud de devolución de ingresos indebidos es cuando ha de precisarse el período o períodos de liquidación en el curso de los cuales se realizaron las operaciones. No es así en otro caso.

Esta regulación hace que en los supuestos más habituales de expedición de facturas rectificativas no sea necesaria la consignación de esta información.

En particular, los casos de modificación de la base imponible de las operaciones, como ocurre cuando se conceden descuentos o, de forma más general, se revisan precios, así como en las hipótesis de devolución de mercancías, no es preciso incluir esta información. El cumplimiento de este requisito queda reservado, pues, a los supuestos en que el mayor o menor impuesto repercutido no se puede hacer valer o ingresar a la Hacienda Pública a través de las declaraciones-liquidaciones a presentar por los sujetos pasivos, supuestos que, aun sin negar su trascendencia, tienen una relevancia práctica muy inferior a los anteriores.

EJEMPLO 6:

Un fabricante de maquinaria para la producción de mermeladas vende a uno de sus clientes una maquinaria por importe de 20.000 euros. Ante la insistencia de éste, le repercute IVA al 7%, ya que se trata de un elemento destinado a la producción de alimentos. La operación se hace el 14-IV-2005. Puesto en contacto con su asesor fiscal, éste le informa de que, en su opinión, por la operación ha de repercutirse el IVA al tipo general. El fabricante se dispone a la rectificación.

El ingreso complementario que este fabricante ha de realizar debe sustanciarse mediante la presentación de una declaración-liquidación extemporánea, a la que se aplicarán los recargos que establece en la actualidad el artículo 27 de la Ley 58/2003, General Tributaria, ya que no se trata de un supuesto de modificación de la base imponible ni parece que se trate de un error fundado de derecho.

En esta situación es en la que habrá que consignar, en la factura rectificativa a expedir, el período de liquidación en el que se hizo la operación cuyo tributo ahora se rectifica. Suponiendo que esta empresa declara su IVA trimestralmente, en la factura rectificativa habrá de señalar que la operación inicial se hizo en el segundo trimestre de 2005.

EJEMPLO 7:

Un productor de queso de cabra comercializa sus productos repercutiendo el IVA al tipo del 7%, ya que se trata de productos alimenticios. Uno de sus clientes, al que le suministró queso el 15-V-2005 por valor de 20.000 euros, le comunica que el queso tributa al 4%. Advertido el error, el productor procede a la rectificación de la repercusión y presenta solicitud de devolución de ingresos indebidos por el 3% de 20.000 euros, es decir, por 600 euros.

Presentada la solicitud, la Administración tributaria la deniega, ya que el destinatario de la entrega de queso era un empresario con derecho pleno a la deducción. En estas circunstancias, al productor de queso no le queda más alternativa que sustanciar la rectificación en su declaración-liquidación corriente. La documentación de la rectificación, por tanto, no deberá contener indicación alguna al período de liquidación en el curso del cual se hizo la entrega.

EJEMPLO 8:

Una empresa que comercializa material de construcción remite a uno de sus clientes mercancía por valor de 4.000 euros, más 640 de IVA. Recibida por éste, le comunica que una parte de la misma es defectuosa. En estas circunstancias, el proveedor concede a su cliente un descuento del 10%, esto es, de 400 euros, con su correspondiente IVA, 64 euros.

.../...

.../...

Esta rectificación de la repercusión no se puede sustanciar presentando solicitud de devolución de ingresos indebidos, ya que en su día el ingreso de la cuota tributaria fue debido (así se ha expresado la DGT de forma reiterada). Por tanto, la empresa habrá de rectificar en la declaración-liquidación en la que se expida la factura rectificativa o en las siguientes, con el plazo de un año (art. 89.cinco LIVA). En este caso, no habrá que hacer indicación alguna del período de liquidación en el que se realizó la operación cuyo impuesto ahora se rectifica.

II.4. Los tiques rectificativos.

La nueva redacción del artículo 13 del Reglamento de facturación trata de forma conjunta facturas y tiques rectificativos, por lo que cabe deducir que hay una equiparación entre unos y otros documentos.

Esta equiparación se refuerza de alguna forma con la modificación que se introduce en el artículo 4.2 del mismo reglamento, conforme a la cual cabe la expedición de tiques para la rectificación de la repercusión.

Probablemente, es en los supuestos de devolución de mercancías vendidas a consumidores finales donde esta equiparación puede tener una mayor virtualidad. En cualquier caso, es importante recordar lo dispuesto por la Ley 37/1992 en cuanto a la rectificación de la repercusión y la necesidad de identificar al destinatario de las operaciones, al que se repercutió el tributo cuando lo que se pretende es recuperar de la Hacienda Pública el impuesto que previamente se ingresó, obligación que, evidentemente, no se puede enervar por una norma de rango reglamentario.

II.5. Supuesto de exclusión.

El último apartado del artículo 13 del Reglamento de facturación contiene un supuesto de exclusión relativo a la expedición de ciertos documentos que se ha precedido de la expedición de otros en los que se documentaron las operaciones.

Conforme a esta disposición, sólo son documentos de rectificación los que se expiden en los supuestos que se contemplan en los apartados 1 y 2 del mismo precepto. De esta manera, los supuestos que se contemplan en los citados apartados no sólo son supuestos en los que ha de procederse a dicha expedición, sino que se transforman en los únicos en los que procede la misma.

La segunda frase de este apartado, que se añade a su redacción en vigor anterior al Real Decreto 87/2005, matiza que, en particular, la sustitución de tiques por facturas, en la medida en que aquéllos se hubieran expedido correctamente, no da lugar a la expedición de facturas rectificativas. Este último supuesto es de lo más habitual, respondiendo a la práctica de muchas empresas que en los puntos de venta no pueden expedir factura, sino tiques o documentos de caja. Dichos documentos son posteriormente sustituidos por facturas, una vez los destinatarios de los mismos se dirigen a los servicios correspondientes para solicitar la expedición de la denominada «factura completa». Éstos son los casos que parece contemplar la disposición que comentamos para excluir las facturas así expedidas de la consideración de facturas rectificativas.

Es conveniente señalar que la DGT había denegado la posibilidad de expedir facturas completas cuando se había expedido con carácter previo un tique o documento sustitutivo. Esta interpretación se podría considerar superada por la redacción del precepto que entró en vigor con el Real Decreto 1496/2003; no obstante, por si alguna duda podía quedar, la frase que se incorpora al precepto zanja cualquier tipo de controversia que pudiera existir sobre el particular.

EJEMPLO 9:

Una empresa que se dedica a la promoción inmobiliaria adquiere su material de oficina en una papelería cercana a sus oficinas centrales. Dicha papelería expide tiques para la documentación de sus operaciones y, a aquellos de sus clientes que son empresarios o profesionales, les expide facturas recapitulativas mensuales, previa presentación de dichos tiques.

Estas facturas son las que, puesto que los tiques se expidieron correctamente, aclara el Reglamento de facturación que no tienen el carácter de facturas rectificativas, sino de facturas ordinarias. Desde el punto de vista práctico, esta consideración implica que dichas facturas se pueden incluir en la serie o series normales de facturación de la empresa y que no es preciso consignar en las mismas su carácter de rectificativas. De la misma manera, no existe obligación de identificar a los tiques sustituidos, sin perjuicio de la adecuada anulación de éstos para evitar duplicidades.

El punto que acabamos de suscitar pone otro encima de la mesa que resulta de interés. Se trata del supuesto en que la sustitución de tiques por facturas no se hace de forma inmediata o casi inmediata sino que se demora en el tiempo, supuesto que básicamente se plantea cuando el destinatario de una operación no comunica a su proveedor su condición de empresario o profesional en el momento de realizarse ésta. La duda que se plantea en este caso es si ha de procederse a la sustitución que solicita el destinatario de la operación y el término o plazo en el que deja de existir esta obligación.

A la primera de estas cuestiones habría que responder afirmativamente, en principio, ya que, siempre que el destinatario de una operación es empresario o profesional, existe obligación de expedir «factura completa» para la documentación de la operación. En este caso, el cumplimiento de esta obligación mediante la expedición de un tique responde a una falta de información del empresario o profesional que expidió dicho documento. Subsano el error en cuanto a la condición del destinatario, lo procedente es la expedición de una factura en la que se consignen los datos que se señalan por el artículo 6 del Reglamento de facturación.

En cuanto al tiempo en el que subsiste esta obligación, la cuestión no admite una contestación fácil. Quizá se podría opinar que es el plazo de prescripción el que habría de observarse a estos efectos, en el entendido de que la obligación formal, que es la de expedir factura, sigue a la obligación tributaria principal, que consiste en ingresar el tributo y repercutirlo. Sin embargo, esta aseveración plantea dos problemas. En primer lugar, el hecho de que la expedición de esta factura quizá ha de realizarse cuando la contabilidad y libros registro de la empresa ya están cerrados, por lo que volver sobre ellos no es tarea fácil. En segundo lugar, puede ocurrir que el destinatario de la operación que solicita la expedición de una factura sea el contribuyente al que la Inspección de los Tributos ha interrumpido la prescripción, pero no a quien realizó la operación. En tal caso, se puede dar el caso de que la factura se solicite después de transcurridos 4 años desde que se realizó la operación y se ingresó el tributo. Parece que igualmente en este caso habría de accederse a la expedición de este documento, aunque, como ya dijimos, se trata de un aspecto que carece de regulación.

II.6. La rectificación de las anotaciones registrales.

Junto con las anteriores modificaciones, el Real Decreto 87/2005 da nueva redacción al artículo 70 del Reglamento del impuesto. Este precepto regula la rectificación de las anotaciones registrales.

La nueva redacción del mismo establece con mucha mayor claridad la **diferencia** entre la **rectificación de una anotación registral** que, en su día, se hizo erróneamente y la **anotación** en los libros registro **de las facturas rectificativas**, que no parten de una errónea anotación, sino de la rectificación de los términos de las facturas inicialmente expedidas.

La nueva redacción del citado artículo 70 establece meridianamente que su ámbito de aplicación es el de la corrección o rectificación de una anotación registral realizada incorrectamente.

EJEMPLO 10:

Una empresa recibe el 10-III-2005 dos facturas de uno de sus proveedores. En una de ellas se documenta el suministro de cierta mercancía por valor de 5.000 euros más 800 de IVA. La otra documenta otro suministro por valor de 2.000 euros más 320 de IVA. La primera de estas facturas es anotada correctamente en el libro registro de facturas recibidas; la segunda, sin embargo, es anotada por 20.000 euros más 3.200 de IVA.
.../...

.../...

En mayo de 2005 se recibe una factura rectificativa del proveedor relativa a la primera de las operaciones que hemos descrito con anterioridad. Esta factura, que se expide por diferencias, documenta un sobreprecio de 400 euros más 64 de IVA. A la vez, el departamento de contabilidad y fiscalidad de la empresa detecta el error que se cometió en la anotación de la segunda factura de las que se habló.

La anotación de la factura rectificativa recibida no supone rectificar la anotación que se hizo cuando se recibió la primera factura, que se hizo correctamente. La procedente en este caso será anotar la factura rectificativa y deducir esa cantidad adicional que repercute el proveedor.

Lo procedente en relación con el error advertido en la anotación de la factura de 2.000 euros es diferente, ya que en este caso es cuando procede aplicar lo dispuesto por el artículo 70 del Reglamento del impuesto. De acuerdo con este precepto, habrá de realizarse una apunte al final del período impositivo en el que se advierta el error en el que se especifique el error. En este caso es de $3.200 - 320 = 2.880$ euros, que es precisamente el importe de la cuota deducida en exceso y que ahora ha de rectificarse, aplicando lo establecido por el artículo 114 de la Ley 37/1992.

II.7. Entrada en vigor.

Según señala la disposición transitoria segunda del Real Decreto 87/2005, todo cuanto se ha señalado en esta primera parte del comentario ha de aplicarse a las facturas y anotaciones registrales efectuadas a partir del **1 de enero de 2004**, en la idea de que las modificaciones introducidas en esta regulación son modificaciones aclaratorias y no de otra naturaleza. Parece evidente que la flexibilización que supone esta norma ha querido que se aplique desde la entrada en vigor del Real Decreto 1496/2003, evitando controversias no queridas sobre la actuación de las empresas desde el 1 de enero de 2004.

III. OTRAS MODIFICACIONES NORMATIVAS

El mismo Real Decreto 87/2005 que hemos venido comentando introduce otros cambios en la normativa del impuesto, que pasamos a comentar brevemente.

En primer lugar, se ha procedido a la adaptación del artículo 24 del Reglamento del tributo a los cambios introducidos en el artículo 80 de su ley reguladora. Estos últimos, realizados por la Ley 62/2003, de medidas fiscales, administrativas y del orden social para el año 2004, supu-

sieron, de una parte, la adecuación de la Ley del IVA a la entrada en vigor de la nueva **Ley 22/2003, Concursal**; de otra, la inclusión como novedad de la posibilidad de dicha recuperación cuando el **impagado** es un **consumidor final**, no empresario o profesional, si bien en este caso únicamente cuando la base imponible de las operaciones con impago fuera superior a 300 euros, IVA no incluido.

La nueva redacción del artículo 24 del Reglamento del impuesto no hace sino adaptarse a esta nueva regulación legal, tanto en cuanto a su terminología como en cuanto a la regulación sustantiva de la materia. Igualmente, se aprovecha la ocasión para aclarar ciertos extremos. Como cuestiones más significativas, podemos mencionar las siguientes:

- a) Las obligaciones o requisitos que han de cumplirse para la rectificación de la base imponible y recuperación del tributo no cobrado se mantienen; no obstante, se aclara que el incumplimiento por parte del destinatario de la obligación que le incumbe de comunicar a la AEAT la circunstancia del impagado no impide que el acreedor pueda recuperar el tributo no repercutido. No ha habido cambios en este particular, ya que de la lectura sosegada del texto no se podía deducir otra interpretación; no obstante, se ha añadido una frase aclaratoria al respecto.
- b) Para el caso de que el destinatario que no satisfizo el tributo sea un particular, se le releva de la obligación a que se ha hecho referencia en el punto anterior. Con anterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto 87/2005 no había indicación sobre el particular, lo cual venía dado por el hecho de que hasta la aprobación de la Ley 62/2003 no cabía la recuperación del IVA de los impagados cuando éstos eran particulares. No obstante, se establece la posibilidad de que la Administración tributaria requiera las facturas rectificativas expedidas para documentar la rectificación.

Es importante añadir que, conforme a la disposición adicional primera del Real Decreto 87/2005, los procedimientos concursales en los que sea de aplicación el Derecho concursal en vigor con anterioridad a la citada Ley 22/2003, se regirán, en cuanto a la normativa del IVA aplicable, por la redacción del artículo 24 de su reglamento previa a la entrada en vigor del referido Real Decreto 87/2005.

La segunda modificación que se puede comentar tiene que ver igualmente con una modificación legal introducida en la Ley 37/1992 por la Ley 62/2003. En este caso, se trata de la sustitución de la exención aplicable a las entregas de **materiales de recuperación** por un sistema de inversión del sujeto pasivo, en el cual es el empresario o profesional destinatario de las operaciones quien tiene la obligación de ingresar el tributo y, en su caso, el derecho a deducirlo. No vamos a entrar en el detalle de la nueva regulación de esta medida antifraude. Baste con decir que la nueva regulación de la misma ha supuesto una ampliación significativa de su ámbito objetivo de aplicación, a la vez que ha procedido a la objetivización de la misma, que ya no atiende a las características del empresario o profesional que realice las operaciones.

Esta nueva regulación del régimen de las operaciones con materiales de recuperación ha dado lugar a que las empresas que realizan operaciones en las que es el destinatario de las mismas quien tiene la obligación de ingreso se haya incrementado significativamente, incluyéndose en el ámbito de aplicación de esta disposición empresas cuya actividad consiste en la producción o transformación de ciertos elementos que se han considerado incluidos en la misma.

Como consecuencia de lo anterior, un número relativamente importante de empresas se han encontrado con la práctica desaparición de su IVA repercutido, cuando las cuotas soportadas por las mismas seguían siendo las mismas que con anterioridad al cambio normativo que hemos señalado. El resultado ha sido la generación de unos saldos de IVA acreedor ante la Hacienda Pública ingentes, con el consiguiente quebranto financiero.

La modificación que se introduce en el reglamento consiste en la inclusión de las operaciones realizadas con materiales de recuperación a las que se aplica la inversión del sujeto pasivo dentro del catálogo de operaciones que permiten el acceso al **sistema de devolución rápida para exportadores**, que se regula en su artículo 30. La modificación normativa es de una gran sencillez, ya que, por referencia a la regulación legal de la materia, lo que se hace es, al amparo de la habilitación reglamentaria que contiene el artículo 115.dos de la Ley del Impuesto, añadir estas operaciones al precepto reglamentario que se citó.

Esta modificación es válida para las operaciones que se realicen a partir del 1 de enero de 2005, de acuerdo con la disposición final única del Real Decreto 87/2005. Por tanto, una vez se cumplan los demás requisitos que establece el citado artículo 30 del Reglamento del tributo (básicamente, superar un volumen de operaciones correspondientes de 120.000 euros e inscribirse en el Registro de exportadores y otros operadores económicos), las empresas que efectúen las operaciones que se contemplan en el artículo 84.uno.2.º c) de la Ley 37/1992 podrán solicitar mensualmente la devolución del saldo de IVA a su favor, sin tener que esperar al final del año.

Como corolario de la modificación legal habida en esta cuestión, el Real Decreto 87/2005 ha procedido igualmente a derogar el artículo 8 bis del Reglamento del IVA. Este artículo completaba la regulación legal de la exención que se aplicaba hasta el 31 de diciembre de 2003 a las entregas de materiales de recuperación. En la medida en que la citada exención fue suprimida, como ya se ha dicho, en esta fecha, este desarrollo reglamentario dejaba de tener utilidad, por lo que se imponía su derogación.

Ha de añadirse a lo anterior que la modificación del artículo 30.4 del Reglamento del IVA no sólo ha tenido por objeto la inclusión de las operaciones con materiales de recuperación. Efectivamente, se ha adicionado a la relación de operaciones que dan acceso a este sistema de devolución las de **arrendamiento financiero** a que se refiere la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre disciplina e intervención de las entidades de crédito.

Esta modificación no tiene relación alguna con la relativa a los materiales de recuperación, aunque afecte al mismo precepto.

La justificación del cambio normativo es la misma, pues trata de permitir la recuperación del tributo con una mayor rapidez de la que permite el sistema habitual de solicitud de devoluciones al final del año. La situación a la que responde esta modificación es evidente; las empresas que hacen este tipo de operaciones, las arrendadoras, se enfrentan a unos costes financieros importantes derivados de la configuración de las mismas, adquieren bienes para proceder a su arrendamiento. En la idea de evitar que el IVA se transforme en un coste financiero adicional para las mismas, lo que permite la modificación que venimos comentando es que estas empresas, cumplidos los mismos requisitos que señalamos con anterioridad, recuperen de la Hacienda Pública al final de cada mes natural el impuesto que soporten.

El último cambio que introduce el Real Decreto 87/2005 en el Reglamento del IVA se refiere a su artículo 73. En este precepto se regula la **liquidación del impuesto en las importaciones y en las operaciones asimiladas** a las mismas.

La modificación que se opera en el artículo consiste en la alteración del sistema de liquidación del impuesto en las operaciones asimiladas a las importaciones. Estas operaciones, en cuyo detalle no vamos a entrar, se regulan por el artículo 19 de la Ley 37/1992, pudiendo caracterizarse, de forma muy resumida, por el hecho de que se trata de ajustes que se derivan de la existencia de exenciones concedidas en una fase previa de la cadena de producción y distribución de bienes y servicios que pierden su efecto. Quizá el ejemplo más claro de estas operaciones es el de los bienes que circulan en el régimen suspensivo de los impuestos especiales y que, como consecuencia de dicha inclusión en el régimen, están exentos a su entrada en el régimen especial. Cuando dichos bienes se desafectan del referido régimen de circulación, se produce la operación asimilada, que no tiene otro sentido que el de restituir la situación previa a la concesión de la exención, esto es, hacer que el citado bien se reincorpore a la cadena de repercusión y deducción del tributo que hay para cualquier otra clase de bienes.

La modificación que se introduce en la norma supone la alteración del sistema de liquidación de estas operaciones.

Hasta la fecha, el impuesto correspondiente a las mismas se incluía en un modelo específico de declaración, el 380, válido únicamente para proceder al ingreso de las cuotas. Dichas cuotas eran deducidas en los modelos ordinarios a presentar por las empresas que realizasen las operaciones.

El nuevo sistema de liquidación de estas operaciones supone, como indica de forma expresa el precepto, la inclusión en el mismo modelo tanto de las cuotas devengadas como de la deducción de las mismas. Con este nuevo sistema de liquidación lo que se garantiza es la perfecta neutralidad del tributo, evitando costes financieros que se pudieran generar a las empresas en caso de que las cuotas correspondientes a las operaciones distintas de las asimiladas a las importaciones no sean suficientes para absorber estas últimas. En el supuesto, que cabe suponer que será el más habitual, de que las empresas que realicen estas operaciones no tengan restricciones en el derecho a la deducción, el referido modelo 380 será un modelo en el que no habrá ingreso del tributo, ya que los importes correspondientes a cuotas devengadas y cuotas soportadas deducibles serán coincidentes.

La disposición final primera del Real Decreto 87/2005 regula la entrada en vigor de este nuevo sistema de liquidación. De acuerdo con dicha disposición, el mismo es aplicable a las operaciones cuyo impuesto se devengue a partir del 1 de abril de 2005. No cabe duda de que la necesidad de adaptar el modelo de liquidación a este nuevo sistema, con la consiguiente necesidad de aprobar una orden ministerial, así como la conveniencia de no partir el período impositivo dentro del cual se pudieran estar realizando las operaciones, ha aconsejado la demora en la aplicación de esta nueva mecánica liquidatoria.

La modificación que se acaba de señalar no afecta a un número excesivo de empresas, pero ha de insistirse en su trascendencia, ya que las empresas afectadas ven cómo su régimen de tributación se altera significativamente.

IV. LAS RESOLUCIONES DE LA DGT 5/2004 Y 1/2005

Junto con las modificaciones que se han analizado en el punto anterior, hay dos Resoluciones de la DGT producidas en fecha reciente en las que este centro directivo ha señalado una serie de criterios de interpretación relativos a determinadas operaciones.

La primera de estas Resoluciones es la 5/2004, de 23 de diciembre, publicada en el BOE del 4 de enero. Dicha Resolución analiza la tributación en el IVA de las cesiones de diferentes elementos o instalaciones (grifos de cerveza, neveras, dispensadores, rótulos, etc.) que se efectúan las empresas del sector de la producción y **distribución de alimentos y bebidas** en el marco de la comercialización de sus productos.

Esta cuestión había venido suscitando diferentes interpretaciones, dando lugar a diversos pronunciamientos en la vía administrativa y jurisdiccional. En general, y sin entrar en el análisis detallado de esos pronunciamientos, se ha venido entendiendo que estas cesiones, en cuanto que se consideraban efectuadas a título gratuito, originaban la producción de un autoconsumo de servicios sujeto al impuesto en aplicación de lo previsto en el artículo 12 de la Ley 37/1992. En este sentido, pueden consultarse, entre otras, las Resoluciones del TEAC de 10 y 23 de marzo de 2000 o de 31 de octubre y 28 de noviembre de 2001, que ulteriormente han originado pronunciamientos de la Audiencia Nacional (sentencias de 23 de diciembre de 1997 ó 27 de noviembre de 2002) y del Tribunal Supremo (sentencia de 10 de marzo de 2003 que casa la primeramente citada de la Audiencia Nacional y mantiene la sujeción de estas operaciones).

A partir de todos estos pronunciamientos, se podía concluir que el núcleo del problema radicaba en la configuración de estas operaciones como realizadas a título gratuito, sujetas al tributo en tanto que **autoconsumos de servicios**. La Resolución de la DGT efectúa un análisis más detallado que parte de coordenadas distintas, sin perjuicio de que también se pronuncie sobre la consideración de esas cesiones como autoconsumos de servicios, pero relegando el tratamiento de estas operaciones como autoconsumos a un papel residual o complementario de una consideración diferente.

La DGT estructura la cuestión en **tres fases**.

En primer lugar, analiza la posibilidad de que operaciones realizadas aparentemente a título gratuito en realidad se hayan realizado **a título oneroso** y, en tanto que tales, hayan de ser gravadas. A continuación, se estudia la posibilidad de que se trate de operaciones que hayan de ser consideradas como accesorias de otras, debiendo darse al conjunto de ellas, en consecuencia, el tratamiento que corresponda a las operaciones principales. Finalmente, y sólo para el caso de que se hayan descartado las dos posibilidades anteriores, es decir, únicamente en caso de que efectivamente las operaciones se entiendan realizadas a título gratuito y no se consideren accesorias de las anteriores, se estudia el gravamen de las mismas en concepto de autoconsumo de servicios.

Como dijimos, la primera cuestión que se aborda por la DGT consiste en la caracterización de las operaciones sujetas al IVA en tanto que realizadas a título oneroso. En tal sentido, y con apoyo en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, se enumeran los requisitos que permiten caracterizar una operación como realizada a título oneroso, a saber, la existencia de una base contractual y de una contraprestación para la misma.

Es relevante en este primer aspecto la mención de los supuestos en los que, fuera de las operaciones típicamente contractuales o bilaterales, debe considerarse que existe esa relación en cuanto la vinculación de la prestación y de la contraprestación es tal que la falta de una determine la ausencia de la otra. Asimismo, y en cuanto a la contraprestación, la Resolución recuerda las circunstancias que han de atenderse, de forma y manera que se llega a una primera conclusión: muchas de estas cesiones no son realizadas a título gratuito sino oneroso. En particular, cuando tal cesión *«estuviera condicionada a la realización de otras operaciones (onerosas) y se pudiera establecer algún tipo de proporción entre los elementos que cuyo uso se ha cedido y la cantidad de bienes para cuya venta o distribución se haya producido dicha cesión»*. La cesión se efectuaría así a título oneroso, de lo que se deriva que la contraprestación de la misma estaría comprendida en el precio de los bienes entregados. Ni que decir tiene que en tal caso quedaría descartada la existencia de un autoconsumo susceptible de ser gravado como tal.

En segundo lugar, la Resolución analiza el caso de que estas operaciones puedan ser consideradas **accesorias** de operaciones onerosas, aludiéndose al criterio que la jurisprudencia comunitaria ha establecido sobre esta cuestión: son accesorias aquellas operaciones que no constituyen un fin en sí mismas para el destinatario, sino la manera de disfrutar en mejores condiciones de la operación principal. Interesa destacar que la DGT, como no podía ser de otra forma, ha acudido a este criterio en diversas contestaciones a consultas.

Estas cesiones, se señala por la DGT, responden en muchos casos a esta naturaleza, pues sólo se efectúan con el fin de asegurar la venta o distribución de los productos. Así ocurre cuando los elementos cedidos incorporan el nombre o identificación de la marca o por su configuración no pueden ser utilizados en la venta de otros productos distintos. Es habitual, por ejemplo, que los arcones frigoríficos en los que se deposita el producto con vistas a su distribución incorporen la marca del producto distribuido y no se pueda depositar en los mismos otros productos que los que se comer-

cializan por su cedente. Lo mismo se puede decir de ciertos grifos expendedores de cerveza o refrescos, en este caso con el añadido de que la propia configuración de los elementos es tal que no admite otro uso que el de la distribución de los productos de que se trate en cada caso. Esta caracterización acarrea que la base imponible y el tipo aplicables sean los correspondientes a la operación principal. La cuestión del tipo impositivo es especialmente en estos casos si tenemos en cuenta que muchos de los productos así comercializados están sujetos al tipo reducido del 7 por 100.

Sólo en tercer lugar la Resolución se centra en la posible existencia de **autoconsumo de servicios** susceptible de ser gravado como tal.

La cita del artículo 12 de nuestra ley va acompañada de la del artículo 6.2 de la Sexta Directiva, del que aquél trae su causa. En la interpretación del precepto nacional, la DGT efectúa un importante matiz, no del todo novedoso en la doctrina, que deriva directamente del texto de la norma comunitaria. Este matiz supone reconocer que no cabe aplicar el principio de generalidad en el gravamen de todas las operaciones que rige en el IVA para las operaciones onerosas a las operaciones realizadas a título oneroso y asimiladas a las anteriores en concepto de autoconsumo de servicios. Ello se debe a que, tratándose de una excepción a la regla general, **la sujeción de los autoconsumos de servicios debe ser interpretada restrictivamente**. Esta apreciación lleva a la invocación de una frase recogida en el texto del artículo 6.2 de la Sexta Directiva que, sin embargo, no aparece en el del artículo 12 de nuestra ley: sólo cabe gravar los autoconsumos de servicios cuando sean realizados para fines ajenos a la actividad empresarial.

Cuando estas cesiones no puedan ser calificadas como efectuadas a título oneroso o no sean accesorias a otra operación por aplicación de los criterios anteriormente utilizados, serán efectuadas a título gratuito. No obstante, no por ello ha de concluirse su gravamen, ya que éste no procede cuando las mismas se realicen para **finés empresariales**, quedando reservado a los supuestos en que las operaciones se realizan para fines privados del empresario o de su personal. Así se deduce tanto de la propia dicción de la Directiva como de la jurisprudencia del Tribunal, que en algún caso concreto ya ha hecho uso de este requisito. Quizá convenga señalar que la misma jurisprudencia también admite la posibilidad de que existan supuestos de autoconsumos de servicios sujetos a tributación, en el entendido de que la finalidad de que los mismos se hagan con la finalidad de servir a fines ajenos a los de la empresa (como pueden ser los del propio empresario o profesional, cuando actúa al margen de su condición de tal, o a sus empleados).

Circunstancias como que el cesionario quede obligado a no utilizar los elementos cedidos más que para distribuir bienes concretos, o como que no quepa un uso distinto al previsto, sirven para acreditar ese fin empresarial de la cesión que excluye la posibilidad, siguiendo los criterios de la Directiva, de su gravamen como operación asimilada a la prestación de servicios.

La Resolución recuerda, asimismo, la inexistencia de limitación del **derecho a la deducción** de las cuotas soportadas por el empresario que cede esos elementos. Sin citarlo, no cabe duda de que la DGT se está refiriendo al artículo 96.uno.5.º de la Ley 37/1992, conforme al cual no son deducibles las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición de bienes y servicios que se van a destinar a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas.

Si consideramos que las reflexiones de la DGT se basan, como ya hemos dicho, en el Derecho comunitario, de acuerdo con el cual no procede el gravamen de estas operaciones, hay que concluir que, en caso de que las cuotas soportadas por la adquisición de estos elementos se hubieran restringido por aplicación del antedicho precepto, se habría llegado a una conclusión igualmente contraria a los citados principios comunitarios, aunque por una vía diferente.

Ocurre, sin embargo, que la inaplicación de esta norma, que se afirma por la DGT de forma tajante, suscita la duda del alcance que ha de darse, en este contexto, al concepto de regalo o atención, cuestión resbaladiza como poco. Si tenemos en cuenta que la resolución, al igual que las sentencias en las que la misma se basa, se refiere únicamente a prestaciones de servicios, cabría pensar que el ámbito de aplicación al que ha de restringirse el citado artículo 96.uno.5.º de la Ley del IVA es el de las entregas de bienes, aspecto en el que la resolución de referencia no hace matización alguna.

Una última modalidad promocional que se analiza por la resolución es la relativa a la cesión, igualmente gratuita, de rótulos y otros **elementos publicitarios** que se utilizan en la promoción de los productos. En este punto, quizá convenga señalar que las operaciones a las que se refiere la resolución son, como ya hemos dicho en el párrafo anterior, aquellas que se puedan calificar de prestaciones de servicios y no otras. Para el caso de que la cesión de elementos publicitarios haya de ser calificada como entrega de bienes, porque suponga la transmisión del poder de disposición sobre bienes muebles corporales, la sujeción al tributo se producirá al margen de la citada resolución (normalmente, en este caso el supuesto entrará al quite la no sujeción que se establece en el art. 7.4 de la Ley 37/1992, pero ello en los términos establecidos en dicho precepto). A esta conclusión conduce tanto la lectura detenida de la resolución como la propia jurisprudencia del Tribunal, que en Sentencia de 27 de abril de 1999, en la que de forma expresa se establece el diferente tratamiento para autoconsumos de bienes y de servicios.

Finalmente, se añade un resumen enumerativo que concreta que no cabe sujetar en concepto de autoconsumo de servicios determinadas cesiones que, para no cansar al lector, no se reproducen en este comentario.

La segunda Resolución que comentaremos es la 1/2005, de 17 de enero, publicada en el BOE de 28 de enero. Esta Resolución se dicta como consecuencia de la entrada en vigor de la **Directiva 2003/92/CE**, de 7 de octubre, que modifica la Sexta Directiva para concretar las reglas de localización aplicables a las operaciones relativas al **gas distribuido a través de redes** y a la **electricidad**. La Directiva se propuso por la Comisión con la finalidad de fijar unas reglas comunes para estas operaciones, dado que existía una evidente dispersión en los criterios aplicados por los distintos Estados miembros. Este problema se veía agravado por la liberalización del sector y la apertura de los mercados nacionales, por lo que se hacía imprescindible la definición de las reglas conforme a las cuales se iba a abordar el gravamen de estos intercambios. La Directiva, una vez aprobada por el Consejo, fijó el 1 de enero de 2005 como fecha de transposición por los Estados miembros.

La referida Directiva **no** ha sido **transpuesta** a nuestro Derecho en la fecha indicada, y esta razón motiva que la DGT haya dictado esta Resolución en la que se describe el contenido de la norma comunitaria (apartado I de la Resolución) y sus efectos en la aplicación práctica del IVA, con referencia a los artículos de nuestra ley que se ven afectados por la Directiva (apartado II). En este sentido, la Resolución, invocando el efecto directo de las Directivas claras, precisas e incondicionadas y no transpuestas o transpuestas incorrectamente al Derecho interno, anticipa las modificaciones que habrán de introducirse en la Ley 37/1992 una vez que se transponga la Directiva, lo que se habrá de producir cuando resulte aprobado el proyecto de ley remitido por el Consejo de Ministros a las Cortes.

La no aplicación de estos criterios había de determinar una evidente distorsión y un perjuicio para los empresarios que operan en estos sectores, pues no cabe, en un impuesto armonizado como éste, la aplicación de reglas de localización diversas a las comunes que primen en el resto de Estados. Como fundamento, no sólo práctico, sino jurídico de la procedencia de la Resolución, su parte introductoria alude a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades, recogida por el Tribunal Supremo, relativa a la aplicación directa de la norma comunitaria no transpuesta en plazo.

Las reglas que establece la Directiva en relación con la localización de estas operaciones relativas al gas, recuérdese que exclusivamente cuando es distribuido por redes, y a la electricidad se concretan en la Resolución por referencia a la Directiva como sigue.

En primer lugar, se enuncian las reglas aplicables a las **entregas** de estos bienes. Estas reglas se contienen en el artículo 8 de la Sexta Directiva, al que corresponde el artículo 68 de nuestra ley, y son dos:

- La primera rige para los casos en que el **adquirente** de tales bienes sea un **empresario revendedor** y supone que las entregas de los productos referidos se entiendan realizadas en el Estado miembro donde radique la sede, establecimiento permanente o, en su caso, domicilio de aquél. Nótese que la Directiva define al revendedor a estos efectos como aquel empresario que los adquiera con la intención de revenderlos, lo que no impide que consuma una parte de ellos, si bien ese consumo ha de ser insignificante. En consecuencia, quedarán sujetas al IVA español las adquisiciones de gas o electricidad realizadas por un empresario revendedor cuya sede, establecimiento o domicilio radique en nuestro territorio de aplicación en cuanto tal sede, establecimiento o domicilio sean los destinatarios de la entrega.
- La segunda regla determina el lugar de gravamen del **resto de entregas**, es decir, las efectuadas a quien no compre para revender, sino para su consumo. Para estas entregas se fija la localización en el territorio de consumo efectivo del gas o electricidad, entendiéndose que el mismo se produce allí donde radique el contador que cuantifique los bienes entregados (esta aclaración no aparece en el texto del artículo 8 de la Sexta

Directiva, pero que se recoge en el Considerando 8 de la Directiva 2003/92/CE). En caso de que no se consuman toda la electricidad o gas recibidos, se prevé el gravamen en el territorio donde radique la sede, establecimiento permanente del adquirente o su domicilio en su defecto. Interesa destacar que esta regla es aplicable a cualquiera que consuma electricidad, tanto si dicho consumo se hace por consumidores finales como si se trata de un consumo empresarial.

La aplicación de estas reglas de localización «en destino» determina que no haya entrega en origen, es decir, origina que técnicamente deba excluirse la aplicación de las reglas de las **operaciones intracomunitarias**. Así, para los intercambios entre Estados miembros, no habrá adquisición intracomunitaria de bienes en el Estado de destino (art. 13 de nuestra ley), ni se producirá transferencia de bienes como consecuencia de estas operaciones, como se recoge expresamente en la nueva redacción del artículo 28 bis.5.b) de la Sexta Directiva (art. 9.3.º de nuestra ley).

Técnicamente, el resultado al que se llega en cuanto a la tributación de las operaciones es equivalente al que se obtendría en aplicación de las reglas del tráfico intracomunitario. Hay, sin embargo, una diferencia fundamental entre estas operaciones y el resto de las entregas de bienes que se realizan entre diferentes Estados comunitarios. Para las entregas «convencionales» cabe la prueba del transporte entre diferentes Estados (no vamos a entrar en el problema de cómo ha de efectuarse esta prueba, limitándonos a indicar, con el art. 13 del Reglamento del impuesto, que por cualquier medio de prueba admitido en derecho). En las entregas de gas a través de redes de distribución y de electricidad la propia naturaleza de los bienes entregados hace que la acreditación de la salida del territorio de un Estado miembro resulte imposible. Esta razón es la que, como explica la misma resolución, ha movido al legislador comunitario al establecimiento de estas reglas de localización, cuyo resultado, como decíamos, es el mismo, aunque alcanzado de una forma distinta.

Continuando con las reglas de localización, la Directiva que se citó modifica el artículo 9.2.e) de la Sexta Directiva para introducir un nuevo guión, en el que se recogen como servicios localizados en la sede o establecimiento permanente del empresario o profesional destinatario los de **provisión de acceso al sistema de distribución, transporte o transmisión u otros servicios relacionados** con las entregas de gas o electricidad. En consecuencia, estos servicios quedarían incluidos en lo que nuestra ley regula en el artículo 70.uno.5.º, tributando, por la vía de su localización, en sede del destinatario de los mismos.

El juego de estas reglas se complementa con el establecimiento de la aplicación obligatoria de la regla de **inversión del sujeto pasivo** en estas operaciones cuando quien las realiza no está establecido en el territorio de localización y su destinatario es un empresario o profesional (art. 21.1 de la Sexta Directiva), exigiéndose además la identificación a efectos de IVA del destinatario (art. 22 de la Sexta Directiva), quien habrá de comunicar al transmitente su NIF-IVA. La norma nacional de acomodo en este caso sería el artículo 84 de la Ley 37/1992.

Además de estas modificaciones, la Directiva establece una **exención** para las **importaciones** de gas a través del sistema de distribución de gas natural y de electricidad (art. 14 de la Sexta Directiva), que tiene la finalidad técnica de evitar una doble imposición que se daría en el supuesto de gravar la importación e igualmente la posterior entrega del gas o electricidad. Esta exención responde a los criterios que fundamentan las exenciones recogidas en el artículo 66 de nuestra ley.

Por último, la Resolución contempla los efectos que todas estas modificaciones originan en el artículo 92 de la Ley 37/1992 (las cuotas devengadas por quien sea sujeto pasivo por inversión de estas operaciones resultarán deducibles) y en el artículo 119, en este caso en cuanto al régimen de devolución a no establecidos (los empresarios y profesionales que efectúen estas entregas y no sean sujetos pasivos por aplicarse la regla de inversión quedan amparados por el procedimiento regulado en este precepto para solicitar la devolución de las cuotas que soporten en nuestro territorio de aplicación).

Aun cuando la transposición de la Directiva todavía no ha tenido lugar, los criterios que se acaban de señalar son los que, al entender de la DGT, y desde el 1 de enero de 2005, han de aplicarse a las operaciones que hemos descrito.

TRIBUTACIÓN	LOS CONCEPTOS JURÍDICOS INDETERMINADOS EN LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA	Núm. 29/2005
-------------	---	-----------------

BARTOLOMÉ RIERA RIBAS

*Licenciado en Derecho y Ciencias Económicas
Inspector de Hacienda del Estado*

Extracto:

TRAS cuarenta años desde su promulgación inicial, la Ley General Tributaria, a partir de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, adoptó una nueva redacción en cuya Exposición de Motivos resaltan dos propósitos: su ánimo codificador, esto es, el de ser un ámbito común y primero en la regulación de las relaciones jurídico-tributarias en el ordenamiento español y, asimismo, el de garantizar el principio de seguridad jurídica de los contribuyentes vinculando la normativa tributaria con los derechos y principios fundamentales que exigía la Constitución de 1978 en su artículo 9.º.

El objeto del presente artículo es el de resaltar cómo junto a estos dos encomiables propósitos, claridad y seguridad jurídica, persiste, sin embargo, a modo de suelo o terreno de sombras, un conjunto de supuestos normativamente previstos por la nueva ley en los que, sin caer en la figura de la discrecionalidad, permite su normativa apreciar elementos claros de lo que la doctrina califica como «conceptos jurídicos indeterminados», los cuales conducen, a la hora de la aplicación práctica de las normas tributarias, a frecuentes conflictos entre Administración y contribuyentes.

Como esquema expositivo para analizar tales supuestos en la nueva LGT se sigue la tradicional distinción respecto a las fases del desarrollo de los procedimientos administrativos tributarios: iniciación, desarrollo y terminación, incidiendo en aquellos que son más susceptibles de ser afectados por la indeterminación normativa. Asimismo, se hace hincapié en aquellos aspectos o artículos de la ley que merecieron, respecto a este tema, mayor interés o debate en las fases previas de elaboración de la ley o en su debate parlamentario.

Finalmente, debe señalarse que la nueva LGT entró en vigor el 1 de julio de 2004 y que estaban previstos para su desarrollo cuatro reglamentos: sancionador, recaudación, gestión e inspección y el de revisión en vía administrativa. Hasta el momento de elaborar este artículo sólo se ha publicado en el BOE, el 28 de octubre de 2004, el primero de ellos.

Sumario:

I. Introducción.

I.1. Referencia a los «conceptos jurídicos indeterminados» en la doctrina y en la jurisprudencia. Su especial problemática en el Derecho tributario y su desarrollo expositivo, a la vista, en particular, de la nueva Ley General Tributaria (L 58/2003, de 17 de diciembre, BOE de 18 de diciembre).

I.1.1. La confrontación del principio de seguridad jurídica frente a los supuestos de posible discrecionalidad según la doctrina civil y administrativa.

I.1.2. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional acerca de los «conceptos jurídicos indeterminados». El criterio de certeza (*Lex certa*). (SSTC 122/1987, 69 y 219/1989, 207/1990, 149/1991 y 194/2000). Sus consecuencias:

- a) Su aplicación sometida a criterios de razonabilidad.
- b) La exigencia de control jurisdiccional de los mismos.

I.2. Desarrollo de la exposición.

I.2.1. Esquema expositivo.

I.2.2. El examen de la indeterminación.

I.2.2.1. La delimitación de los singulares supuestos de indeterminación.

I.2.2.2. El alcance de la actividad administrativa en la resolución de tales supuestos de indeterminación.

- a) Decisoria.
- b) Probatoria.
- c) Convencional.

II. Supuestos de indeterminación subjetiva.

II.1. La indeterminación en la titularidad de la obligación tributaria. Los sucesores de la misma (arts. 35.6 y 39).

II.2. Alusión a la figura del «administrador de hecho» [art. 41.1 a)].

III.1. La indeterminación en el objeto del hecho imponible o de los beneficios fiscales y regímenes tributarios especiales.

III.1.1. El concepto de actividad (arts. 42, 43, 48, 50 y 53. Referencia al criterio jurisdiccional, la existencia de un «término de comparación»).

III.1.2. La deducibilidad de los gastos: los requisitos de documentación y efectividad (art. 106).

III.1.3. Los «motivos económicos válidos» (art. 110 LIS y referencia a la STJCEE, de 17 de julio de 1997, asunto C-28/95, *Mme. Leur-Bloem*).

IV. Elementos indeterminados en el desarrollo de los procedimientos tributarios.

IV.1. Indeterminación en la iniciación.

IV.1.1. La inclusión de los contribuyentes en planes de Inspección (art. 116).

IV.1.2. La denuncia pública en materia tributaria (art. 114).

IV.2. Indeterminación en el desarrollo.

IV.2.1. La comprobación de valores (art. 57 y referencia a la STC 194/2000, de 19 de julio).

IV.2.2. Las presunciones (art. 108).

IV.3. Elementos indeterminados según la naturaleza de la terminación de los procedimientos administrativo-tributarios.

IV.3.1. Terminación convencional.

IV.3.1.1. Los acuerdos previos de valoración (art. 91).

IV.3.1.2. Las actas «con acuerdo» (art. 155).

IV.3.2. Terminación conflictiva.

IV.3.2.1. La declaración de conflicto en materia tributaria (arts. 15 y 159).

IV.3.2.2. La interdicción de la *reformatio in peius*.

IV.3.3. Terminación transaccional.

- IV.3.3.1. El aplazamiento o fraccionamiento de pagos (arts. 81 y 82).
- IV.3.3.2. La ejecución de embargos (arts. 167 a 171).
- IV.3.3.3. La dación en pago (art. 60.2 y referencia a la Ley del Patrimonio Histórico).
- IV.3.3.4. Los procedimientos concursales [arts. 164.4 y 43.1 c)].

IV.3.4. Terminación excepcional.

- IV.3.4.1. La condonación (art. 75).
 - a) La condonación automática.
 - b) La condonación graciable.
 - c) La condonación excepcional en supuestos de siniestro o calamidades.
- IV.3.4.2. La revocación (art. 219).

V. La indeterminación en el procedimiento sancionador.

- V.1. La determinación en la cuantificación de las sanciones en la nueva ley (art. 181 y ss.).
- V.2. La indeterminación en la apreciación de supuestos de no sancionabilidad (art. 179.2).
 - V.2.1. Fuerza mayor.
 - V.2.2. Interpretación razonable.
 - V.2.3. Diligencia necesaria.

VI. Conclusiones: el difícil equilibrio entre los principios de eficacia de la Administración tributaria y la seguridad jurídica de los contribuyentes (arts. 103.1, 9.3 y 24.1 CE).

Referencias bibliográficas y desarrollo legislativo de la nueva LGT.

I. INTRODUCCIÓN

I.1. Referencia a los «conceptos jurídicos indeterminados» en la doctrina y en la jurisprudencia. Su especial problemática en el Derecho tributario y su desarrollo expositivo, a la vista, en particular, de la nueva Ley General Tributaria (L 58/2003, de 17 de diciembre, BOE de 18 de diciembre).

La nueva Ley General Tributaria (LGT) aprobada el 17 de diciembre de 2003 fundamenta su promulgación, ya en su Exposición de Motivos, en que, «En definitiva, el carácter preconstitucional de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, la necesidad de regular los procedimientos de gestión actualmente utilizados, la excesiva dispersión de la normativa tributaria, la conveniencia de adecuar el funcionamiento de la Administración a las nuevas tecnologías y la necesidad de reducir la conflictividad en materia tributaria aconsejaban abordar definitivamente la promulgación de una nueva LGT», y también que dicha nueva LGT posee un ánimo codificador, el cual se manifiesta en la incorporación de preceptos contenidos en otras normas del ordenamiento: Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, RDL 2795/1980, de 12 de diciembre, por la que se articula la Ley 39/1980, de 5 de julio, de Bases sobre el Procedimiento Económico-Administrativo, así como los preceptos reglamentarios de mayor calado en materia de procedimiento de inspección, recaudación, procedimiento sancionador, recurso de reposición, etc. (Exposición de Motivos de la LGT, I, *in fine*).

Dicha Exposición hace hincapié en su párrafo anterior en que la nueva ley forma parte de los esfuerzos revisores del legislador respecto al sistema tributario y, en cuanto aquí abordaremos, se dice que: «En este sentido, la nueva ley supone una importante aproximación a las normas generales del Derecho administrativo, con el consiguiente incremento de la seguridad jurídica en la regulación de los procedimientos tributarios».

En el párrafo referido convendría destacar dos términos, los cuales son, en definitiva, el objeto del presente trabajo: el de seguridad jurídica y el de incremento de la misma. Es decir, la ley reconoce desde su inicio la tensión que subyace entre sus dictados, y los de cualquier otra ley, con el principio constitucional del artículo de la Constitución Española (CE) que reclama la seguridad jurídica en cuanto dicho principio puede verse menoscabado a la hora de la aplicación de la norma, y tanto si es más compleja o cambiante como la tributaria. Y cuando se habla de incremento de la seguridad jurídica, de algún modo, el legislador reconoce circunstancias anteriores en las cuales la misma no se produjo o no lo hizo de forma suficiente.

Sin embargo, el examen de esta nueva LGT muestra que dicho propósito es bienintencionado pero no resuelto. Los ejemplos son múltiples y como línea argumental acudiremos a los denominados «conceptos jurídicos indeterminados», término profusamente comentado por la doctrina legal tanto en su apreciación como en su problemática y, a cuyo hilo, puede efectuarse un comentario de algunos de los aspectos de la nueva LGT que, tanto por sus antecedentes como por su plasmación en ella, generarán conflictos de interpretación o aplicación normativa en el futuro.

1.1.1. La confrontación del principio de seguridad jurídica frente a los supuestos de posible discrecionalidad según la doctrina civil y administrativa.

Debe por ello efectuarse una primera referencia a los tales y denominados «conceptos jurídicos indeterminados».

Semánticamente, la exposición es obvia: se trata de supuestos en los cuales alguna norma (por ello son «jurídicos») se refiere a un supuesto sea de hecho o de otro tipo que, sin embargo, no puede ser entendido de forma inmediata como algo concreto o definido. A modo de ejemplo, son concretas expresiones como «cien» o «cuadrado» e indeterminadas las de «buena fe» o «diligencia».

La doctrina civilista ha tratado con abundancia el problema. Señala, al respecto, DÍEZ PICAZO que «dado que la norma trata de regular de un modo igual casos iguales, el supuesto de hecho está formulado de un modo abstracto y general. Es decir, no alude a un acontecimiento o hecho concreto y completamente determinado sino a todos los que dentro de las coordenadas de la descripción puedan producirse dentro del tiempo de vigencia de la norma. Esta característica del supuesto normativo obliga a utilizar en él no un lenguaje meramente narrativo, sino un lenguaje conceptual».

A partir de ahí el operador jurídico se ve obligado a acudir a una especie de examen de la fenomenología de los «supuestos de hecho» que refiere la norma acudiendo a conceptos extrajurídicos como puedan ser los biológicos: edad, incapacidad o enfermedad, etc., o bien puramente jurídicos: dolo, negligencia, accesión o fideicomiso. Además es común la distinción entre lo que sean conceptos determinados cuando exista una fijeza o concreción que debiera permitir a diversos sujetos que examinasen la norma llegar a idéntica conclusión interpretativa: el plazo de un año, el interés del 10 por 100 sobre la cantidad, o incluso más complejos: el estado de viudedad u orfandad; frente a ellos se formulan los denominados conceptos jurídicos indeterminados en los cuales concurre un elemento de dilución, ambigüedad o aproximación, en muchos casos inevitable que sólo es posible resolver tras un proceso de aplicación de la norma consecuente al supuesto de hecho producido (sean conceptos como negligencia, buena fe, interpretación razonable de las normas, etc.) proceso difícil pero imprescindible pues todo supuesto de hecho no es más que una premisa que reclama devenir en el «deber ser» que postula la norma.

En el Derecho administrativo la situación se convierte en compleja dada la desigual situación existente entre administrados y Administración, en cuanto a los privilegios de esta última (ejecutividad de los actos administrativos, autotutela efectiva, etc.) e incluso por las consecuencias, que-

brantamiento del principio de igualdad entre los particulares, que pudieran originar resoluciones diferentes de la Administración ante situaciones sometidas a indeterminación según su planteamiento normativo.

Aludiendo a la tradicional distinción entre conceptos jurídicos determinados e indeterminados señala GARCÍA DE ENTERRÍA que los primeros delimitan el ámbito de la realidad al que se refieren de un modo preciso e inequívoco mientras que los segundos tratan de supuestos que no admiten una cuantificación o determinación rigurosa pero que aluden a supuestos de la realidad que admiten ser precisados en el momento de su aplicación, al usar la ley parámetros de experiencia (incapacidad del funcionario) o de valor (justo precio) por lo cual su aplicación no admite más que una solución, *tertium non datur*, para destacar que «Esto es lo esencial del concepto jurídico indeterminado: la indeterminación del enunciado no se traduce en una indeterminación de las aplicaciones del mismo, las cuales sólo permiten una "unidad de solución justa" en cada caso».

Puede, por ello, distinguirse entre lo que sea actividad discrecional de la Administración frente a la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados. En el primer supuesto (asignación a un funcionario de un puesto de libre designación) la decisión administrativa se funda en criterios que han de ser justos pero que, jurídicamente, son indiferentes, atendiendo a principios como los de oportunidad o economía. En el segundo, en cambio (concurso de plazas atendiendo a criterios como los de mérito o experiencia), entre las distintas alternativas debe existir una que sea la más justa posible y ello es susceptible de confrontación, incluso judicial, en lo que se conoce como *test of reasonableness*: cualquier observador independiente, singularmente un juez, podrá apreciar si el uso en la interpretación de los hechos que ha efectuado la Administración para decidir la indeterminación es justo.

El derecho alemán admitiendo la dificultad de solución que plantean los conceptos jurídicos indeterminados distingue entre una zona de certeza o núcleo fijo (*Begriffkern*) constituido por datos seguros en el concepto junto a una zona intermedia o de incertidumbre o «halo del concepto» (*Begriffshof*) y, finalmente, una zona de certeza negativa también segura en cuanto a la exclusión de la aplicación de un concepto indeterminado (así, el «valor de mercado» de un determinado piso, según sus características, no pudiera estar por debajo de los 200.000 euros, podría oscilar hasta los 300.000 y sería muy difícil que superase esta última cifra). Este ámbito de incertidumbre es lo que se conoce como «margen de apreciación» en favor de la Administración, labor de interpretación que, como se ha dicho, no debe confundirse con la discrecionalidad, sino, más bien, una especie de beneficio de la duda que otorga el legislador o los Tribunales al reconocer la dificultad práctica que plantea la indeterminación.

Afirma, en consecuencia, GARCÍA DE ENTERRÍA que: «la indeterminación lógica del enunciado no se traduce en una indeterminación absoluta de su aplicación, que permita cualquier interpretación y la contraria, o una invocación meramente caprichosa capaz de legitimar cualquier solución. Por el contrario, resulta manifiesto que la utilización que la ley hace de estos conceptos apunta inequívocamente a una realidad concreta perfectamente indicada como determinable...existe un límite a la determinación, y un límite manifiesto y patente, nada impreciso, ambiguo o vaporoso, un lími-

te rotundo. Es aquí, en este punto inequívoco y preciso, donde debe situarse la explicación de que los conceptos jurídicos indeterminados postulan una única solución justa...La unidad de la solución justa no quiere decir que haya una sola conducta específica y singular que pueda merecer, entre las infinitas posibles, la calificación de actuación de buena fe, por ejemplo; quiere decir que una conducta o es de buena fe o no es de buena fe y que por ello ha de utilizarse necesariamente, en la expresiva fórmula alemana, *una apreciación por juicios disyuntivos*».

I.1.2. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional acerca de los «conceptos jurídicos indeterminados». El criterio de certeza (Lex certa) (SSTC 122/1987, 69 y 219/1989, 207/1990, 149/1991 y 194/2000). Sus consecuencias.

- a) Su aplicación sometida a criterios de razonabilidad.
- b) La exigencia de control jurisdiccional de los mismos.

Recién promulgada la CE, comentando lo dispuesto en su artículo 9.3 («La Constitución garantiza el principio de legalidad...la seguridad jurídica ... y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos»), escribía GARRIDO FALLA que: «Este principio (el de seguridad jurídica) responde al sentimiento individual que exige conocer de antemano cuáles son las consecuencias jurídicas de los propios actos; quien se compromete a algo o inicia una actuación de cierto tipo ha de encontrar una respuesta cierta en el ordenamiento jurídico vigente en relación con las responsabilidades que contrae ... de modo que consiste en la certeza del Derecho que intrínsecamente debe ser claro y preciso y, formalmente *publicado*». A ello se suman otros dos principios que contempla el artículo 9 CE, el de *irretroactividad* de las disposiciones sancionadoras y el de *jerarquía normativa*, que vincula tanto a la Administración como a los Jueces sometidos al imperio de la ley según el artículo 117.1 CE (lo cual impide en nuestro sistema la denominada creación judicial del Derecho o *Rechtfindung*). Asimismo, proscribía el artículo 9.3 CE la arbitrariedad de los poderes públicos lo cual viene referido a la necesidad de su control judicial en cuanto a la legalidad de la actuación administrativa, así como al sometimiento de ésta a los fines que la justifican (art. 106.1 CE). Analizando la jurisprudencia constitucional alemana señalaba SCNEIDER que puede identificarse «la prohibición de arbitrariedad» con el principio de «igualdad ante la ley» pues lo que se prohíbe al legislador es, en definitiva, la arbitrariedad de tratar desigualmente situaciones iguales, o viceversa.

Consecuentemente, en el ámbito de su constitucionalidad, particularmente al abordar supuestos en los cuales se recurrió normativamente a conceptos jurídicos indeterminados a la hora de definir los tipos de infracciones y sanciones administrativas, ha sido repetida la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en un sentido afirmativo, fijando, a la vez, unos parámetros que puedan justificar su existencia y aplicación.

Así, las SSTC 69/1989 y 219/1989, de 21 de diciembre, señalan que: «si bien los preceptos legales o reglamentarios que tipifiquen las infracciones deben definir con la mayor precisión posible los actos, omisiones o conductas sancionables, no vulnera la exigencia de la *lex certa* que incor-

pora el artículo 25.1 (CE) la regulación de tales supuestos ilícitos mediante conceptos jurídicos indeterminados siempre que su concreción sea razonablemente factible en virtud de criterios lógicos, técnicos o de experiencia que permitan prever, por consiguiente, con suficiente seguridad, la naturaleza y las características esenciales de las conductas constitutivas de la infracción tipificada, pues como ha declarado este Tribunal en reiteradas ocasiones (15 de octubre de 1982 y Auto de 16 de octubre de 1985, entre otras resoluciones), dado que los conceptos legales no pueden alcanzar, por impedirlo la propia naturaleza de las cosas, una precisión y claridad absolutas, es necesario en ocasiones un margen e indeterminación en la formulación de los tipos ilícitos que no entra en conflicto con el principio de legalidad, en tanto no aboque a una inseguridad jurídica insuperable con arreglo a los criterios interpretativos enunciados.

Asimismo, en la STC 149/1991, de 4 de julio, se expone que: «no vulnera la exigencia de *lex certa* como garantía de la certidumbre o seguridad jurídica, el empleo en las normas sancionadoras de conceptos jurídicos indeterminados, siempre que su concreción sea razonablemente fáctica en virtud de criterios lógicos, técnicos o de experiencia que permitan prever, con suficiente seguridad la conducta regulada (STC 122/1987, 69/1989 y 219/1989)».

Otras sentencias del TC reiteran la posibilidad de que, mediante normas reglamentarias, se establezcan criterios de graduación en materia de infracciones a partir de conceptos jurídicos indeterminados. Así, en la STC 207/1990, de 17 de diciembre, establece que la correspondencia entre infracción y sanción «puede dejar márgenes más o menos amplios a la discrecionalidad judicial o administrativa, pero en modo alguno puede quedar encomendada por entero a ella». En el mismo sentido, la STC 149/1991, de 4 de julio, al decir que: «el juicio sobre la proporcionalidad de la pena, tanto en lo que se refiere a la previsión general en relación con los hechos punibles como a su determinación en concreto en atención a los criterios y reglas que se estimen pertinentes, es competencia del legislador en el ámbito de su política criminal y cuando no exista una desproporción de tal entidad que vulnere el principio del Estado de Derecho, el valor de la justicia, la dignidad de la persona y el principio de culpabilidad. Ciertamente, se establecen en la norma reglamentaria los criterios de graduación de la sanción a imponer, pero ello no significa sino una especificación, limitativa de los criterios de determinación del principio de proporcionalidad, esto es una restricción de la capacidad de la Administración de apreciar las circunstancias concurrentes en cada caso a la hora de determinar la cuantía de la sanción a imponer».

Más recientemente, la STC 194/2000, de 19 de julio (NFJ009087) que estableció la inconstitucionalidad de la disposición adicional cuarta de la Ley 8/1989, de Tasas, y artículo 14.7 del TR del ITP y AJD según Real Decreto Legislativo 1/1993 relativa a las facultades administrativas sobre comprobación de valores y sus consecuencias, establece una confrontación entre las alegaciones que efectuó la representación del Estado y su propia doctrina. Señala la Sentencia (Antecedente de Hecho 6.º) que: «Con respecto a la alegada vulneración de la seguridad jurídica, rechaza el Abogado del Estado la crítica de ausencia de certeza en la norma impugnada, la complejidad de la regulación jurídico-tributaria no supone, necesariamente, incertidumbre. En el caso ahora considerado, la alegación carece de fundamento porque si los recurrentes mediante el análisis de las normas han encontrado sus consecuencias, habrá que concluir en la certeza y comprensión de la norma. Que el legislador,

en vez de señalar de forma expresa los conceptos concretos de la ley en que se recogen las citadas «repercusiones», se haya remitido a las normas que lo regulan, no origina incertidumbre ni parece argumento bastante para tachar la norma de inconstitucional.

Al afirmar, en este mismo apartado relativo a la seguridad jurídica, que el sujeto declarante queda inmerso en la incertidumbre por desconocer el valor comprobado que le atribuirá la Administración, los recurrentes no han tomado en consideración que tanto la existencia de la tasación pericial como la configuración del acto resolutorio del expediente de comprobación como impugnante en vía económico-administrativa y jurisdiccional eliminan toda idea de "incertidumbre" en el sentido atentatorio contra el principio de seguridad jurídica que pretenden».

Frente a dichas alegaciones, especialmente en su FD 5.º, la Sentencia referida del TC establece que: «La verdadera finalidad de la disposición adicional cuarta de la LTPP no es otra que la de impedir que las partes contratantes en un negocio jurídico –la transmisión onerosa de un bien o derecho– sujeto al ITP hagan constar en el documento público o privado un precio notoriamente inferior al de la operación con el fin de defraudar a la Hacienda pública».

Pues bien, conviene dejar claro desde un principio que la finalidad descrita se encuentra amparada en la Constitución y en la consagración que en ella se hace del deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica del artículo 31.1 CE; en efecto, como dijimos en la STC 76/1990 (NFJ00802), de 26 de abril, la lucha contra el fraude fiscal «es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria» (FJ 3).

El legislador puede perseguir esta finalidad mediante medidas de carácter tributario de muy diversa índole, cuya legitimidad ha declarado este Tribunal en múltiples ocasiones, tendentes por ejemplo a estimular el cumplimiento de las obligaciones tributarias o a disuadir su incumplimiento [STC 164/1995 (NFJ003741)], de 13 de diciembre, en relación con el recargo del artículo 61.2 LGT en la redacción dada por la Ley 46/1985, de 27 de diciembre, o a compensar o resarcir al erario público por los perjuicios que puedan derivarse de dicho incumplimiento [STC 76/1990 (NFJ00802), de 26 de abril, con relación a los intereses de demora previstos en el art. 52.12 b) LGT, en la redacción dada por la L 10/1985, de 26 de abril]. También puede optar, claro está, por establecer medidas de carácter sancionador tendentes a reprimir o castigar la comisión de ilícitos tributarios. **Con todo, es evidente que el hecho de que el fin sea constitucionalmente legítimo no significa que también lo sean los medios concretos utilizados para alcanzarlo. Por ello, tanto si se adoptan medidas de carácter tributario como si se recurre a medidas sancionadoras deberán respetarse los preceptos constitucionales aplicables en cada una de estas figuras y, en especial, los principios del artículo 31.1 CE respecto de las primeras y los artículos 25 y 24 CE respecto de las segundas».**

Y ratificando el principio de certeza afirma dicha STC en su FD 9.º que: «Basta contrastar la disposición adicional recurrida con el mandato contenido en el artículo 25 CE de *lex certa* o de taxatividad en la descripción de los tipos penales e infractores, mandato que obliga al legislador a llevar

a cabo «una descripción de conductas, acciones u omisiones constitutivas de delito, que cumpla las exigencias del principio de seguridad jurídica» (STC 133/1987, de 21 de julio, FJ 4; y STC 53/1994 de 24 de febrero, FJ 4 A) y, de este modo, permite **predecir con un grado suficiente de certeza**, «las conductas que constituyen infracción y el tipo y grado de sanción del que puede hacerse merecedor quien lo cometa» (STC 116/1993, de 29 de marzo, FJ 3; y STC 53/1994, de 24 de febrero, FJ 4.ª y en el mismo sentido, la reciente STC 142/1999, de 22 de julio, FJ 3).

Junto a dicho principio de certeza o seguridad jurídica la reiterada STC proclama la necesidad de garantías procesales aplicables al proceso administrativo (FD 10.º).

Dos son pues, en resumen, los criterios a la luz de la jurisprudencia del TC que determinan la admisibilidad de los conceptos jurídicos indeterminados en la legislación administrativa:

- **Razonabilidad:** que su aplicación no sea ajena a criterios lógicos, técnicos o de experiencia, de modo que permitan predecir de modo razonable las consecuencias jurídicas de su realización.
- **Control:** que la norma que los contenga esté sometida al control de un órgano jurisdiccional que pueda someterlos a su revisión a fin de apreciar su correcta, o no, aplicación.

Distinta de la apreciación de los conceptos jurídicos en las normas tributarias es la de la apreciación de la indeterminación en el contenido de la ley. De forma específica, al abordar la constitucionalidad de las Leyes de Presupuestos Generales del Estado ha establecido un doble nivel para la apreciación de sus contenidos:

- Contenido mínimo, necesario e indisponible.
- Contenido eventual o posible, estrictamente delimitado.

Así, la STC 195/1994, de 28 de junio (NFJ0033403) en su FD 2.º: «La STC 76/1992 culmina una larga secuencia de resoluciones dictadas por este Tribunal sobre la cuestión, y... proclama la existencia de límites materiales al contenido de las Leyes de Presupuestos Generales y precisa los criterios aplicables para delimitar el ámbito propio de este tipo de leyes.

Concretamente, por lo que aquí interesa, en ella se afirma que el objeto de las Leyes de Presupuestos Generales del Estado, a diferencia de lo que en principio ocurre con las demás leyes, no puede ser libremente fijado, sino que posee un contenido mínimo, necesario e indisponible, al que puede añadirse un contenido eventual o posible, estrictamente delimitado de modo que la regulación de las materias situadas fuera de este ámbito están constitucionalmente vetadas a la LPG. Esta limitación material deriva, en primer lugar, de la específica función que constitucionalmente se atribuye a este tipo de leyes (aprobar anualmente PGE, incluyendo la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal y la consignación del importe de los beneficios fiscales que afecten a los

tributos del Estado y ser uno de los instrumentos de la política económica del Gobierno); en segundo lugar, las especificidades de su tramitación parlamentaria... y, por fin, de las exigencias del principio de seguridad jurídica del artículo 9.º 3 de la CE, entendida como certeza del Derecho («debido a la incertidumbre que una regulación de este tipo origina» –STC 65/1990, FJ 3.º–, o como dice la 76/1992, FJ 4.º, debido a que este principio de certeza «exige que una ley de contenido constitucionalmente definido» como la de Presupuestos Generales, «no contenga más disposiciones que las que correspondan a su función constitucional»).

Dicha STC 195/1994 vino a declarar la inconstitucionalidad de sendos incisos de los artículos 11.3 y 128.5 LGT introducidos por la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de PGE para 1992 y resultó ilustrativa la argumentación contenida en su FD 3.º. En primer lugar, se afirma que el establecimiento de medidas para la ejecución de embargos o para lograr información sobre los movimientos de cuentas, cheques y órdenes de pago es sólo accidental o accesorio respecto a la justificación de las LPGE cual es la de prever los ingresos del Estado para el ejercicio y tampoco tienen relación directa con los criterios que definan la política económica del gobierno. Y añade: «lo que los incisos enjuiciados establecen son, como dice la Exposición de Motivos de la LGT, sendas "reglas generales del procedimiento de gestión", "principio generales" de los procedimientos de liquidación y recaudación consagrados con carácter general por la LGT. Se trata de reglas que afectan al régimen general de los tributos, no a elementos específicos de tributos concretos. Ambos preceptos coinciden en atribuir una serie de potestades a la Administración tributaria que se ejercen con carácter de generalidad frente a cualquier clase de personas físicas o jurídicas (retenedores, entidades colaboradoras...). **En otras palabras, las potestades de que goza la Administración tributaria y las correlativas obligaciones que se imponen integran un estatuto del contribuyente, configurado por derechos y deberes, que habida cuenta de la especial situación de sujeción que supone la configuración de la relación tributaria en el artículo 31 de la Norma fundamental como deber constitucional (STC 76/1990, FJ 3.º), debe poseer unos razonables niveles de certeza normativa que contrapesen las limitaciones legales al ejercicio de derechos individuales que la Constitución autoriza».**

1.2. Desarrollo de la exposición.

1.2.1. Esquema expositivo.

Constatada la existencia de conceptos jurídicos indeterminados en la LGT, su apreciación puede efectuarse de modos diversos, bien a partir del análisis secuencial de sus artículos, bien sometiéndolos a la introducción de algún principio sistemático. Se sigue aquí esta última opción, en base al tradicional examen de los procedimientos administrativos atendiendo a sus elementos subjetivos, objetivos y de la actividad, así como a la existencia de procedimientos comunes junto a otros especiales.

Dicha pretensión no es exhaustiva sino que aludirá a algunos de tales conceptos que han generado mayor controversia, sea examinando el criterio previo que mereció al Consejo de Estado en su dictamen de 25 de mayo de 2003, relativo al anteproyecto de la LGT, sean los debates parlamentarios.

rios hasta la aprobación de la ley, sea aludiendo a resoluciones judiciales dictadas, con anterioridad, que se han pronunciado sobre ellos cuando ya estaban presentes en la ley en sus redacciones anteriores.

I.2.2. El examen de la indeterminación.

I.2.2.1. La delimitación de los singulares supuestos de indeterminación.

Debemos a SAINZ MORENO la distinción entre la función semántica y la función normativa de los conceptos. En cuanto a lo primero, la estructura semántica de los conceptos indeterminados es igual a la de los restantes conceptos que contiene las normas aunque se ve alterada por los efectos que en el uso de las palabras produce su uso jurídico. Afirma, al respecto, dicho autor que: «La naturaleza instrumental que a los conceptos jurídicos atribuye su función normativa, da origen a la pregunta de por qué el legislador se sirvió al redactar la norma, de un concepto y no de otro. La existencia en el lenguaje ordinario de expresiones cuyo grado de precisión es mayor o menor, permite al autor de la norma elegir entre expresiones más o menos determinadas y, en todo caso, definir aquellos términos a los que quiere dar un alcance más delimitado. Si no lo hace, ello puede deberse –dejando a un lado los supuestos tan frecuentes de falta de atención por prisa o descuido– a alguna de estas razones: a) a la necesidad de introducir en la norma elementos de acoplamiento a una realidad variable o poco conocida; b) a la necesidad de hacer posible que la amplitud del objeto designado permita graduar las consecuencias de la calificación jurídica y c) a la necesidad de hacer referencia a tipos medios o tipos de frecuencia. Ahora bien, cualquiera que sea la causa por la que se utiliza una u otra clase de conceptos, está claro que con ellos el legislador busca un resultado concreto, aquel que es adecuado al fin de la norma y no a cualquier resultado».

I.2.2.2. El alcance de la actividad administrativa en la resolución de tales supuestos de indeterminación.

a) Decisoria.

b) Probatoria.

c) Convencional.

Delimitado el concepto indeterminado en los preceptos de la LGT, puede examinarse el modo de resolución de cada uno de ellos, es decir, hacer mención al mecanismo o parámetros, más o menos amplios en los cuales la Administración tributaria puede proceder a encajar el supuesto de hecho con las consecuencias jurídico-tributarias que de él deriven.

Como se aludirá, tales posibilidades se modulan por la ley con amplitud diversa, desde casi el automatismo hasta la práctica discrecionalidad para su ejercicio por la Administración tributaria. La relación jurídico-tributaria como cualquier relación jurídica se articula entre partes con la peculiaridad de toda relación administrativa: una de las partes, la Administración tributaria, ocupa un lugar privilegiado respecto a la otra, el obligado tributario, dada la naturaleza singular del crédito tributario. Pueden, en este sentido, apreciarse tres elementos en la aplicación de los conceptos jurídicos indeterminados en el ámbito tributario, los cuales pueden, especialmente los dos primeros, concurrir simultáneamente: la existencia de un juicio por parte de la Administración resolviendo la indeterminación del concepto, el desarrollo de una actividad probatoria al respecto y la admisión legal de supuestos convencionales, los cuales acercan la resolución de la relación jurídico-tributaria a figuras negociales privadas (transacción, arbitraje) en aras a disminuir la litigiosidad en materia tributaria.

En cuanto a lo primero, es éste consecuencia del principio general del Derecho administrativo ahora recogido por el artículo 103.1 de la LGT: «La Administración tributaria está obligada a resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos, así como a notificar dicha resolución expresa».

En cuanto a la actividad probatoria, dispone el artículo 105.1 que: «En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo», para concretar en el artículo 106.1 que: «En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa.»

Respecto a las figuras convencionales, que más adelante se examinarán, señala la Exposición de Motivos LGT (apdo. IV) que dentro de la regulación del procedimiento inspector destaca «especialmente la nueva modalidad de actas con acuerdo que constituye una de las principales modificaciones que introduce la nueva ley, como instrumento al servicio del objetivo... de reducir la conflictividad en el ámbito tributario».

II. SUPUESTOS DE INDETERMINACIÓN SUBJETIVA

II.1. La indeterminación en la titularidad de la obligación tributaria. Los sucesores de la misma (arts. 35.6 y 39).

Es general, en la doctrina hacendística, la definición de la obligación tributaria (principal) como aquella mediante la cual un sujeto se ve obligado a efectuar una prestación consistente en dar (el pago) en favor de un acreedor especialmente cualificado, la Hacienda pública, en virtud de una potestad legalmente establecida y la referida obligación nace cuando se produce el supuesto de hecho previsto por la ley en cada caso. Sin embargo, también se ha advertido que no siempre el titular del hecho imponible, obligado a satisfacer la prestación, coincide con el titular del objeto imponible o capacidad contributiva.

Dicho problema se plantea singularmente en los supuestos de extinción de la personalidad sea física o jurídica. Este segundo supuesto, tanto por la regulación mercantil, como por la propia dicción de la LGT, la cual atiende en su artículo 40 a quien sea beneficiario de la operación o a los destinatarios de los bienes y derechos, no debiera, más allá de los de su práctica, mayores problemas a la hora de identificar a los sucesores de personas jurídicas y entidades sin personalidad.

Más problemas se han planteado, tradicionalmente, en cuanto a los sucesores de las personas físicas. La LGT lo desarrolla en su artículo 39, el cual contiene un principio general: «A la muerte de los obligados tributarios, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos, sin perjuicio de lo que establece la legislación en cuanto a la adquisición de la herencia». El desarrollo de este precepto contiene, sin embargo, dos elementos de indeterminación.

La del artículo 39.2: «No impedirá la transmisión a los sucesores de las obligaciones tributarias devengadas el hecho de que a la fecha de la muerte del causante la deuda tributaria no estuviese liquidada, en cuyo caso las actuaciones se entenderán con **cualquiera de ellos**, debiéndose notificar la liquidación que resulte de dichas actuaciones a todos los interesados que consten en el expediente».

Existe pues una facultad otorgada a la Administración para actuar con cualquiera de los sucesores en cuyo caso, en especial si son numerosos, parece lógico que en la realidad se acudirá en base a los principio de oportunidad y eficacia a dirigirse contra los más notorios o localizables. En contrapartida, se establece la obligación para la Administración de notificar el resultado de las actuaciones, la liquidación consecuente, a todos los interesados, lo cual es obvio, siendo previsible, además, que aquellos interesados que no hubieran conocido las actuaciones y sólo la liquidación puedan recurrir alegando indefensión.

En términos análogos, respecto a las sociedades jurídicas y entidades con responsabilidad limitada que hubieran sido disueltas y liquidadas, el artículo 40.2 LGT establece que «El hecho de que la deuda tributaria no estuviera liquidada en el momento de producirse la extinción de la personalidad jurídica de la sociedad o entidad no impedirá la transmisión de las obligaciones tributarias devengadas a los sucesores, pudiendo entender las actuaciones con **cualquiera de ellos**».

El segundo elemento de indeterminación se contiene en el artículo 40.3: «Mientras la herencia se encuentre yacente, el cumplimiento de las obligaciones tributarias del causante corresponderá al representante de la herencia yacente (instituto regulado en el art. 988 y siguientes del CC).

Las actuaciones administrativas que tengan por objeto la cuantificación, determinación y liquidación de las obligaciones tributarias del causante deberán realizarse o continuarse con el representante de la herencia yacente. Si al término del procedimiento no se conocieran los herederos, las liquidaciones se realizarán a nombre de la herencia yacente».

Resulta ilustrativa de la problemática suscitada al respecto la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de octubre de 1999 (NFJ008782). En el supuesto en ella planteado, la parte actora planteaba la casación invocando la interpretación errónea del artículo 127 del Real Decreto 1018/1967, TRIG

sobre Sucesiones e ITP y AJD, al entender que sólo se permite a la Administración, cuando haya finalizado el plazo sin presentarse la declaración, en caso de transmisión hereditaria, exigir a los administradores o poseedores de los bienes relictos que presenten los documentos necesarios para practicar la liquidación provisional, pero sin que ello convierta al poseedor en interesado en el procedimiento y menos en sujeto pasivo, por lo cual no sería válida la notificación de la comprobación de valores efectuada a la recurrente (se trataba de una sucesión abintestato sin herederos forzosos). Al respecto, alegando la normativa del Código Civil en sus artículos 807, 913, 915, 988 y 998 y siguientes, se argumenta que al fallecer intestada la causante y no existir herederos forzosos no puede saberse quien sea el heredero hasta que se resuelva por expediente judicial siguiendo las normas del CC y de la LEC e incluso después sería preciso que se produzca la aceptación de la herencia, conforme al artículo 988 del CC, sin que pueda presumirse por actos de administración la aceptación del artículo 999 del mismo cuerpo legal, pudiendo entenderse aceptada en los supuestos del artículo 1.000 CC y aun aceptada la herencia, tampoco podría liquidarse el impuesto, si lo era a beneficio de inventario.

El TS en el FD 3.º de la citada sentencia refuta lo anterior al establecer que: «No puede aceptarse la tesis sostenida... porque si bien se prevé legalmente la posibilidad de efectuar requerimiento a los poseedores y administradores de los bienes relictos es porque a los herederos y adquirentes *ipso iure* de éstos, que son los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sucesiones, no son conocidos o **permanecen indeterminados** y carecería de sentido lógico que, una vez entregados los documentos requeridos precisamente para posibilitar la liquidación provisional, hubiera de detenerse el procedimiento liquidatorio hasta que se produjera la determinación e identificación de los herederos, porque sólo a ellos pudiera notificarse válidamente cada actuación, como es el caso de la comprobación de valores.

Entender lo contrario conduciría al resultado absurdo de que los poseedores y administradores de los bienes de un abintestato **podrían mantener por tiempo indefinido la situación de incertidumbre sobre su titularidad y con ello diferir *sine die* la liquidación del impuesto sucesorio, hasta provocar incluso la prescripción**».

El TS refuerza su conclusión con elementos probatorios (la reclamante vivía en un inmueble de la causante y alquilaba y administraba los demás), para añadir en su FD 5.º: «Ya la Sentencia de esta Sala, de fecha 9 de noviembre de 1998, reconoció que para las herencias, legados y donaciones *inter vivos* y *mortis causa* subsistió el régimen anterior, el nacido de la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma Tributaria, es decir, la posibilidad por parte de la Administración tributaria de comprobar administrativamente el valor de los bienes y derechos transmitidos cuando ello fuera necesario, aplicando los medios ordinarios y extraordinarios de valoración regulados en el artículo 117 y siguientes del Texto Refundido de 6 de abril de 1967 y artículo 52 de la LGT.

II.2. Alusión a la figura del «administrador de hecho» [art. 41.1 a)].

Dentro de las novedades de la LGT, declara su Exposición de Motivos que: «También se gradúa la responsabilidad de los administradores, con expresa mención a los administradores de hecho».

Y, en consecuencia, dispone el artículo 42.1.a) de la ley como principio general que son responsables solidarios de la deuda tributaria los que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria, y que su responsabilidad también se extiende a la sanción.

Y, a los efectos que nos ocupan, añade en su artículo 43.1.a) que sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 42.1.a) citado, serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo 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, extendiéndose su responsabilidad a las sanciones.

El apartado b) de dicho artículo 43.1 extiende en semejantes términos la responsabilidad subsidiaria a los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias que se encontrasen pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieran adoptado acuerdos o medidas causantes del impago.

El elemento de indeterminación consiste en apreciar lo que sea administrador «de hecho». Puede decirse que se trata de supuestos en los cuales se aprecia en una sociedad o entidad la existencia de una o varias personas cuya actividad y poder de decisión sobrepujan, van más allá, se alzan por encima de quienes legal o mercantilmente ostentan la representación societaria. Se trata, como indica su denominación, de apreciar la existencia de un *factum*, de una realidad que se concreta en tales personas. Y esta apreciación será en la práctica casi siempre difícil pues no es extraño que el administrador de «derecho» sea un testaferro con el cual pretende ocultarse el administrador efectivo, interponiendo así una doble, cuando no múltiple, forma de anonimato. La propia figura societaria y la de sus fiduciarios.

Por ello, pese a la indeterminación de la figura, es reveladora una mención que hace el artículo 42.1 a) de la LGT a tales administradores «que hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan». En el plano probatorio ello supondría verificar que existió una relación fáctica de dependencia entre los órganos o empleados de la sociedad incumplidora de tal grado que su consentimiento se hallase sometido a la del administrador de hecho.

Las consecuencias no son baladíes pues de probarse dicha existencia, el administrador de «hecho» puede incurrir en la responsabilidad solidaria o subsidiaria respecto a las deudas tributarias de las sociedades según los referidos artículos 42 y 43 de la LGT, con la importante trascendencia que tendrá la apreciación de esta figura en cuanto a la calificación de la autoría en ilícitos penales tributarios.

Es, en efecto, el Derecho penal el que ha contemplado con mayor presteza esta figura del administrado de «hecho» y de ahí su importación al Derecho tributario. Normativamente, el artículo 31 del Código Penal, según Ley 10/1995, de 23 de noviembre, dispone que: «El que actúe como admi-

nistrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurran en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito o falta requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad en cuyo nombre o representación obre».

Obviamente, dada su naturaleza, el administrador de hecho no ostentará una representación legal sino voluntaria o, incluso, tácita, la cual tendrá que ser objeto de apreciación probatoria.

El vigente artículo 31 del CP trae causa del artículo 15 bis del CP de 1983 (Ley de 25 de junio) según el cual: «El que actuare como directivo u órgano de una persona jurídica o en representación legal o voluntaria de la misma, responderá personalmente aunque no concurran en él y sí en la entidad en cuyo nombre obrare, las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito requiera para poder ser sujeto activo del mismo».

Ambos preceptos del CP planteaban una doble línea que configura la normativa penal: la inimputabilidad de las entidades jurídicas (*societas delinquere non potest*) y la necesidad de que el reproche penal, ocurrida la tipicidad de la infracción, se centre en quien concurra la culpabilidad. Es decir, tales normas y consecuentemente la que introduce el artículo de la nueva LGT permiten escapar de apreciaciones subjetivas de la responsabilidad para atender a la realidad fáctica, y, por tanto, probada. Es significativa al respecto la doctrina del Tribunal Constitucional contenida en su Sentencia de 20 de julio de 1993 (RTC 253): «A fin de apreciar la alegación del recurrente se impone una inicial consideración sobre el mencionado precepto. Su incorporación al Código Penal, en efecto, no vino en modo alguno a introducir una regla de responsabilidad objetiva que hubiera de actuar indiscriminada y automáticamente, siempre que, probada la existencia de una conducta delictiva cometida al amparo de una persona jurídica, no resulte posible averiguar quienes, de entre sus miembros, han sido los auténticos responsables de la misma, pues ello sería contrario al derecho, a la presunción de inocencia y al propio tenor del precepto. Lo que el mismo persigue, por el contrario, es obviar la impunidad en la que quedarían las actuaciones delictivas perpetradas, bajo el manto de una persona jurídica, por miembros de la misma, perfectamente individualizables cuando por tratarse de un delito especial propio, es decir, de un delito cuya autoría exige necesariamente la presencia de ciertas características, éstas únicamente concuerren en la persona jurídica y no en sus miembros integrantes. La introducción del artículo 15 bis CP tuvo el sentido de conceder cobertura legal a la extensión de la responsabilidad penal en tales casos, y sólo en ellos, a los órganos directivos y representantes legales o voluntarios de la persona jurídica, pese a no concurrir en ellos y sí en la entidad en cuyo nombre obraren, las especiales características de autor requeridas por la concreta figura delictiva. Más de una vez, superado así el escollo inicialmente existente, para poderles considerar autores de la conducta típica, del citado precepto no cabe inferir que no hayan de quedar probados, en cada caso concreto, tanto la real participación en los hechos de referencia como la culpabilidad en relación con los mismos». Reitera, además, el TC el criterio de su Sentencia 150/1989 (RTC1989/150) según la cual se vulnera la presunción de inocencia respecto al imputado concreto si no queda acreditado «que la producción de los mismos (daños o, en nuestro caso, infracción tributaria) fuera consecuencia directa o indirecta de la omisión por el condenado de la debida diligencia para impedirlos o de una actuación imprudente por su parte».

Se trata, pues, en cada caso, de probar el *factum*, o mejor dicho, el *agens*, la concreta persona que, a través de su actuación o intervención, con independencia de su situación legal en el ámbito mercantil, genera o facilita una infracción tributaria respecto a tributos de los cuales fueran sujetos pasivos entidades jurídicas.

Siguiendo el examen de los pronunciamientos judiciales al respecto, puede afirmarse que, de ser aplicado, el artículo de la LGT puede tener, al igual que ha ocurrido en el ámbito penal *vis atractiva* pues la figura de administrador de hecho puede recaer, también, en quienes pudiera probarse que, en calidad de asesores, contables, etc., de las sociedades, diseñaron las conductas constitutivas de infracción. Veanse como ejemplos las consideraciones efectuadas por la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 2003 (Recurso 3435/2001, NFJ013982) y la del Juzgado de lo Penal número 14 de los de Madrid de 6 de abril de 2000 (Expte. 451/1999, NFJ008967) en un doble sentido: acarrear la corresponsabilidad tributaria a la persona que diseñó las operaciones elusorias objeto de enjuiciamiento, en ambos casos operaciones complejas diseñadas por un asesor fiscal, y, en segundo lugar, lograr reafirmar el principio de que la existencia de figuras tributarias como las susceptibles de constituir fraude de ley (que según la nueva LGT adopta la figura de «declaración de conflicto en materia tributaria») y que no serían sancionables en vía administrativa, al así disponerlo la LGT, no quedan, en cambio, excluidas de su análisis por los Tribunales penales en el sentido de que si se aprecian las circunstancias objetivas y subjetivas suficientes puedan constituir delito con la imposición de las penas y multas consecuentes.

III.1. La indeterminación en el objeto del hecho imponible o de los beneficios fiscales y regímenes tributarios especiales.

Todo tributo encuentra su génesis y fundamento en la apreciación de la manifestación de una determinada capacidad económica según el supuesto de hecho que defina la ley en cada caso. Así lo recoge la nueva LGT en su artículo 20.1: «El hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal».

Dicha sujeción al tributo y en especial a los impuestos se concreta en una medición cuantitativa que, finalmente, es la que determina la existencia de una base imponible. Por ello, señala el artículo 50.1 de la LGT que: «La base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible».

«Medición» es, gramaticalmente, la acción de determinar si una cosa tiene una determinada dimensión, altura, longitud, volumen, etc., con lo cual, en su apreciación no debieran existir mayores problemas para la determinación de la base imponible (teniendo en cuenta, claro está, supuestos conflictivos como los de excesos o defectos de cabida en superficies e inscripciones registrales). No existe tal univocidad en el término «valoración» que emplea la ley, pues ésta supone cuantificar el precio o valor de una cosa. Puede decirse que esta actividad de apreciación del hecho imponible es previa e independiente de la que se establece, como procedimiento de comprobación de valores, en los artículos 134 y 135 de la LGT.

Por ello, dicha concreción de lo que sea la base imponible, singularmente al ser referida a supuestos de imposición que recaen sobre actividades empresariales o profesionales contiene elementos de indeterminación.

Ello es así por la remisión que efectúa la LGT a las leyes particulares reguladoras de los tributos [art. 7 «Fuentes del ordenamiento tributario» y en especial art. 7.1 d): Los tributos se regirán «por esta ley, por las demás leyes reguladoras de cada tributo y por las demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria»]. A continuación se exponen diversos supuestos en los cuales tal remisión se ha concretado en forma incierta o, al menos, conflictiva en algunos de ellos.

III.1.1. El concepto de actividad (arts. 42, 43, 48, 50 y 53. Referencia al criterio jurisdiccional, la existencia de un «término de comparación»).

Al enunciar los principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario dispone el artículo 3.1 LGT que: «La ordenación del sistema tributario se basa en la **capacidad económica** de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad».

Consecuentemente a dichos principios, la realización del hecho económico supone la existencia de una magnitud mensurable en términos económicos. Ya la Exposición de Motivos de la LGT alude (apartado IV), por ejemplo, a que los procedimientos de gestión se regulan para la comprobaciones de «escasa entidad que, en ningún caso, puedan referirse a actividades económicas».

Es este concepto, el de actividades económicas, el que dada su posible indeterminación ha originado problemas a la hora de su apreciación. La nueva LGT lo utiliza repetidamente. Así, en sus artículos 42.1.c) (Serán responsables de la deuda tributaria: «Las –personas o entidades– que sucedan por 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»; artículo 43 1.f) respecto a los responsabilidad subsidiaria de quienes contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios correspondientes a su *actividad económica principal* por las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios; artículo 48.2 al definir cual sea el domicilio fiscal de los obligados tributarios; 136.1 al definir el procedimiento de comprobación limitada; y, en un sentido amplio, el artículo 50.2 LGT al exponer, referente al método de estimación directa que: «Las bases o rendimientos se determinarán mediante la aplicación de cualquiera de los siguientes medios o de varios de ellos conjuntamente...b) Utilización de aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el respectivo *sector económico*, atendidas las dimensiones de las *unidades productivas* o familiares que deban compararse en términos tributarios. c) Valoración de las magnitudes, índices, módulos o datos que concurren en los respectivos obligados tributarios, según los datos o antecedentes que se posean de *supuestos similares o equivalentes*».

Sin embargo la apreciación, no ya de la magnitud, sino incluso de la existencia, y por ello de la sujeción a un determinado tributo, de «actividad económica» ha supuesto la generación de conflictos de aplicación entre la Administración y los contribuyentes. Sirva de ejemplo el caso que resolvió la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 14 de marzo de 1996 (NFJ004681) relativo al IAE. El recurrente planteaba la inconstitucionalidad de dicha figura tributaria por ser disconforme con el principio de capacidad económica al gravar manifestaciones de capacidad contributiva ficticias o no concretas o reales. En concreto, argumentaba, sería inconstitucional el gravamen en concepto de «mero ejercicio de la actividad» de aquellos supuestos individualizables en los que tal «actividad» fuera realizada un solo día, en un solo acto u operación aislada, en aquellos casos en los que no exista habitualidad de su práctica, e incluso, en aquellos supuestos en los que se realice sin ánimo de lucro, todo ello con el fundamento de que, en estos casos, el IAE, no gravaría propiamente la «actividad» sino la mera «capacitación» profesional del sujeto contribuyente.

El TSJC, en la citada Sentencia, tras apreciar (FD 2.º) que no le corresponde apreciar el «juicio de relevancia» sobre la cuestión, tal y como exige la Jurisprudencia para su remisión al TC (arts. 163 CE y 35.1.º y 2.º LOTC) entra a analizar la alegación del recurrente de que el artículo 86.1 en sus Bases 1.ª y 4.ª de la Ley 39/1988 de Haciendas Locales sería inconstitucional por «la supuesta vaguedad, excesivo margen de discrecionalidad e indeterminación que tales Bases contendrían». El TSJ (FD 4.º), por el contrario afirma que: «la parte actora...alega la infracción del principio de seguridad jurídica del artículo 9.º 3 de la CE, infracción que se habría producido –supuestamente– por utilizar la norma delegante, es decir, el artículo 86 de la Ley 39/1988... un concepto jurídico indeterminado cual es el del «beneficio medio presunto», así como también por proceder el Ayuntamiento a acordar la aprobación del coeficiente de población e índices sin mediar expresa motivación o justificación de los criterios empleados para ello... En cuanto a la primera de tales cuestiones el recurso deberá desestimarse pues **nada autoriza a pensar que el empleo de los conceptos jurídicos indeterminados sea incompatible con la delegación legislativa y con la necesaria determinación del objeto, alcance, principios y criterios de la misma, tanto más cuando que, como nos recuerdan la jurisprudencia y la mejor doctrina, tal técnica admite solamente una unidad de solución justa y no una pluralidad indiferente de ellas**, de lo cual deriva la conclusión de que el mandato normativo analizado en el presente caso posee la necesaria concreción para considerar respetados los límites constitucionales de la delegación legislativa».

En cuanto a la alegada ausencia de motivación en la Ordenanza Fiscal, la conclusión del TSJC puede producir un cierto sobresalto: «Respecto de la opción en favor de unos concretos índices y coeficientes, esta Sala en constante y reiterada doctrina ha venido entendiendo que la aplicación de los referidos coeficientes e índices **no precisa de motivación o razonamiento por moverse dentro del ámbito legítimo de lo que se podría denominar como actuación política, o auténtica soberanía fiscal municipal** (concepto este utilizado en sentido lato), que se hallaría sometida, en tanto en cuanto se mantuviera dentro de sus contornos lícitos, sólo la responsabilidad política a la que los representantes de los ciudadanos se encuentran sujetos, libertad política esta que se halla fajada, por exigencias del principio de reserva de ley tributaria, por la Ley 39/1988, y por el artículo 9.º 3 de la Carta Europea de Autonomía Local, de 15 de octubre de 1985».

Finalmente, es ilustrativo el planteamiento que efectúa la STSJC referida respecto a la alegación de una supuesta infracción en las Ordenanzas del IAE de los **principios constitucionales de igualdad y libertad de empresa**. En cuanto a lo primero, el recurrente alegaba que se había vulnerado el principio de igualdad por cuanto la aplicación de los coeficientes de población e índices de situación comportaría un trato desigual de circunstancias iguales, y al revés, un tratamiento igualitario de condiciones dispares. Contra ello, la STSJC (FD 7.º) recuerda que **la alegación del principio de igualdad requiere de la alegación y prueba de la existencia del término de comparación**, citando diversas Sentencias del Tribunal Constitucional que ponen de manifiesto la necesidad de aportar tal término de comparación así como probarlo (SSTC 82/1990, 200/1990, 174/1991 o Autos del TC de 19 de octubre y 10 de noviembre de 1992).

En cuanto a la supuesta infracción del principio de libertad de empresa del artículo 38 CE, infracción que tendría lugar por las diferencias de tributación que la radicación de la empresa en uno u otro municipio pudiera comportar, la STJC la rechaza en base a cuatro argumentos que sirven, elevándolos a lo general, como criterios delimitadores, según la jurisprudencia, de los denominados «conceptos jurídicos indeterminados», en este caso, el de actividad. Son:

- a) Debe distinguirse si una concreta actividad se encuentra ya iniciada cuando se produce una innovación normativa y, por lo tanto, se ve afectada por ésta.
- b) Debe acreditarse, mediante prueba, que el concreto Ayuntamiento demandado hubiera establecido unos coeficientes superiores, o en alguna manera restrictivos, a los previstos por otros Consistorios.
- c) Un concreto Impuesto, en esta caso el IAE, puede tener, pese a su devengo, un carácter económico mitigado al ser posible su consideración como gasto en los Impuestos sobre la Renta y Sociedades.
- d) Debe probarse que las normas que las Corporaciones locales aprueben en aplicación de un principio de autonomía local en materia tributaria (art. 6.º LHL) afecte «de manera efectiva» a la ubicación de empresas en un lugar u otro del territorio español.

III.1.2. La deducibilidad de los gastos: los requisitos de documentación y efectividad (art. 106).

Es ilustrativa al respecto la RTEAC de 11 de mayo de 2000 (RG 4048/1998) en su FD 2.º: «ha de considerarse que el artículo 30 de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, reguladora del Impuesto hasta 1992, autoriza la deducción de las cuotas devengadas del IVA que los sujetos pasivos hayan soportado en los servicios que les hayan sido prestados... Por lo tanto, para que las cuotas sean deducibles es preciso que los servicios hayan sido prestados efectivamente, no sirviendo como prueba de dicha efectividad las facturas recibidas.

Al ser prácticamente imposible la prueba de lo negativo (inexistencia o ineffectividad de los servicios), la carga de la prueba recae sobre la empresa, ya que la Inspección ha puesto de relieve que no se le entregaron los informes o documentación de los estudios en que se concretasen los ser-

vicios facturados, aparte de hacer constar documentalmente la ausencia absoluta de prestación de servicios a cliente alguno por uno de los tres proveedores, autores de las seis facturas en que se concreta la cuota cuya deducción fue rechazada».

Es decir, el esquema normativo para la deducibilidad de los gastos sería:

- **condición necesaria (pero no suficiente): documentación** mediante factura o documento equivalente cuyos requisitos se ajusten a lo previsto en la norma.
- **condición suficiente (concepto indeterminado): efectividad** del gasto. Resolución de la indeterminación mediante un procedimiento probatorio.

Dicho procedimiento puede resultar relativamente sencillo cuando se trata de enjuiciar gastos ficticios o simulados o, incluso, cuando gastos reales (sean, horas extras correspondientes a salarios) se contabilizan bajo epígrafes incorrectos (sean, servicios externos). El mayor supuesto de indeterminación se produce respecto a gastos que siendo reales y conceptualmente claros son de discutible necesidad (concepto este que, como se ha comentado, no menciona la vigente LIS), unos ejemplos preclaros de los cuales serían los de las «atenciones a clientes» o los de «promoción de productos».

Los pronunciamientos judiciales al respecto han mostrado, en este sentido una amplia flexibilidad al respecto. Así, al analizar los artículos 13 y 14 f) de la anterior Ley 61/1978 del IS, en cuanto al concepto de liberalidades, el Tribunal Supremo (citado por la RTEAR de Madrid, de 22 de diciembre de 1995), en Sentencia de 17 de febrero de 1987, examinó la expresión del artículo 14 de la anterior LIS: «no se considerarán liberalidades aquellas prestaciones en las que haya contraprestación...tampoco... las cantidades que las empresas dediquen para la promoción de sus productos» en el sentido, según el Alto Tribunal de que, en cuanto al término contraprestación «.. el significado del vocablo en cuestión conlleva una carga de exigibilidad y, en consecuencia, la existencia simétrica de un derecho de quien recibe y de una obligación para quien da», y en consecuencia, no puede incluirse en este concepto jurídico las invitaciones de la empresa a clientes, ya que constituye un acto unilateral de la sociedad, y respecto del concepto «cantidad que las empresas dediquen a la promoción de sus productos, el TEAC, en Resolución de 16 de enero de 1990, califica tales pequeños obsequios entregados por la empresa, excluyendo las cantidades empleadas en invitaciones a comidas que «... no reúnen los requisitos para gozar de la calificación de fiscalmente deducibles» y, finalmente, la STS de 20 de septiembre de 1998 indicó que: «El concepto de liberalidad pertenece al campo no ya de la doctrina jurídica, sino de la cultura general, y no necesita de una definición en una sentencia judicial... y, es evidente que no se obtiene contraprestación alguna por...atenciones con clientes todo lo cual entra en el concepto de liberalidad, o sea, la entrega de un bien o el empleo de una cantidad sin contraprestación alguna,...» concluyendo que son gastos no deducibles. Añade el TS: «Tampoco tenía que definir la sentencia apelada lo que debe entenderse por gastos necesarios, porque el artículo 14 del Texto Refundido no habla solamente de éstos, sino de los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos íntegros de los que estos gastos serán deducidos para obtener los rendimientos netos...sin que sea necesario que las resoluciones judiciales contengan definiciones de conceptos jurídicos indeterminados, como es el de gasto necesario para la obtención de

unos ingresos cuando en una extensa enumeración del texto legal, se contienen como ejemplo y orientación una serie de supuestos en ninguno de los cuales puede subsumirse los realizados por la entidad apelante, que sí los son, en cambio, entre los que como gastos no deducibles se contienen en el artículo 14 del propio texto».

Es ilustrativa, asimismo, la doctrina de la STS de 1 de octubre de 1997 (NFJ005669) en la cual se expone que: «En cualquier caso, el concepto abstracto que aquí se maneja es el de "**gastos** en hoteles y comidas" que el sujeto pasivo "justifica documentalmente" (acta de inspección), añadiendo el informe complementario de aquella que "en el debe de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias aparece una cuenta denominada Gastos de Ventas que incluye muy diversas partidas y entre ellas la llamada Relaciones Públicas; partida que viene a reflejar los gastos en que va incurriendo la sociedad a lo largo del ejercicio 1980, en atenciones a clientes, consistentes, fundamentalmente, en pagar comidas y estancias en hoteles de los citados clientes, y todo ello como consecuencia, claro está, de las relaciones comerciales y empresariales, gastos que la sociedad justifica aportando facturas y documentos análogos (FD 1.º) y que esta Sala tiene reiteradamente dicho (v. gr. Sentencia de 25 de enero de 1959, que es una cuestión de prueba que incumbe a la recurrente acreditar la realidad de tales gastos así como su naturaleza y finalidad y, en tal sentido, es lo cierto que "... SA", no ha probado ni intentado probar dicho extremo. Mas desde el momento que la Administración tiene reconocida la **existencia real y destino concreto** que se dio a tales gastos, tanto en el acta de la Inspección como en su informe complementario, es evidente que en el presente caso puede prescindirse de la exigencia de aquella actividad probatoria y, por propio reconocimiento de la demandada (la Administración), aceptar su realidad.

De esta manera, si cabe entender como gastos necesarios para la obtención de los ingresos las atenciones a clientes que consistieron en pagar comidas de éstos y su estancia en hoteles (máxime teniendo en cuenta la nueva orientación introducida al respecto para el futuro por la Ley de 1995) y la realidad de tales gastos ha sido aceptada por la Administración, cabe concluir que la presente apelación debe ser estimada».

III.1.3. Los «motivos económicos válidos» (art. 110 LIS y referencia a la STJCEE, de 17 de julio de 1997, asunto C-28/95, Mme. Leur-Bloem).

La LGT mantiene la tradicional prevención respecto a la concesión de exenciones o beneficios fiscales salvo que sea mediante ley, en aplicación del principio de indisponibilidad de los caudales públicos. Dispone, en efecto, en su artículo 14 que: «No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales». A su vez, el artículo 8 d) de la LGT somete a la reserva de ley la regulación de «El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales».

Sin embargo, incluso en alguno de tales supuestos regulados por ley puede apreciarse un elemento de indeterminación que dificulta la apreciación de los «términos estrictos (del) ámbito del hecho imponible» que reclama el artículo 14 LGT.

El caso paradigmático es el del artículo 110 de la LIS. Dicha Ley 43/1995, de 27 de diciembre, regula en su Capítulo VIII de su Título VIII un Régimen especial... La especialidad de dicho régimen consiste, en lo sustancial, en introducir un régimen de diferimiento mediante el cual las entidades adquirentes de los bienes acogidos a tales operaciones tributan por ellos en el momento en el que los transmitan conservando el valor que tenían en las sociedades transmitentes (art. 99 LIS), a diferencia del régimen normal de valoración en tales transmisiones que regula el artículo 15 de la LIS. Para acogerse a tal diferimiento la LIS regula una serie de requisitos formales y contables así como una cautela especial, la denominada cláusula anti-abuso de su artículo 110. Dicho artículo, en su párrafo primero, según redacción dada por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, señala que no se aplicará el régimen establecido por el Capítulo VII del Título VIII «cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino como mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal». Tal redacción del artículo por la Ley 14/2000 supone la introducción de una mayor especificación en el texto que se contenía en el originario artículo 110 según la LIS 43/1995, pero, sin embargo, subsiste el ámbito de indeterminación que obliga a averiguar en cada caso si las operaciones acogidas al régimen especial se efectúan por «motivos económicos válidos» que exceden de los puramente fiscales.

Ha sido la jurisprudencia del TJCEE la que ha ayudado a centrar la polémica, siendo relevante, al respecto, la Sentencia de 17 de julio de 1997 en el asunto *Mme. Leur-Bloem* (NFJ05725) contra el fisco holandés. En dicha Sentencia se contienen los ejes que delimitan el problema de indeterminación apuntado:

- En primer lugar, afirma el Tribunal que corresponde a cada legislador interno adaptar su Derecho nacional y, con ello, las situaciones puramente internas, a las Directivas Comunitarias, y, consecuentemente, es competencia de los órganos jurisdiccionales de los estados miembros el enjuiciar los límites que el legislador interno haya podido poner a la aplicación del Derecho comunitario a situaciones puramente internas.
- La Directiva 90/434/CEE (NFL0016389) estableció en su artículo 2.º d) unas ventajas fiscales para determinadas operaciones tales como las fusiones mediante canje de acciones, pero, a la vez, en su artículo 11.1 a) permitió excluir de tales ventajas fiscales a aquellas operaciones cuyo principal objetivo fuera el fraude o la evasión fiscal, suponiendo, asimismo dicho artículo, la concesión de una reserva de competencia en favor de los Estados miembros.
- Dichas ventajas fiscales se aplican indistintamente a todas las operaciones de escisión, de aportación de activos y de canje de acciones, abstracción hecha de sus motivos, ya sean éstos financieros, económicos o puramente fiscales. A su vez, el artículo 11.1 a) de la Directiva tiene dos consecuencias para los estados miembros: les autoriza a aplicar en todo o parte las ventajas fiscales señaladas y también a denegarlas cuando las operaciones tengan como objetivo principal o como uno de los objetivos principales el fraude o la evasión fiscal.

- Al efecto, se autoriza a los Estados para que puedan establecer que el hecho de que estas operaciones no se hayan efectuado por **motivos económicos válidos** constituye una **presunción** de fraude o evasión fiscal.
- Las Administraciones competentes no pueden limitarse a establecer criterios predeterminados sino que deben proceder **caso por caso** a un examen global de la operación para comprobar si ella persigue los objetivos defraudatorios señalados. Tal examen debe ser, en todo caso, susceptible de **control jurisdiccional**.
- La norma nacional tiene dos límites: no puede tener un carácter general que prive automáticamente de las ventajas fiscales a determinadas categorías de operaciones tanto si se hubiera producido fraude como si no y tampoco puede consistir en una mera posibilidad de excepción, es decir, cuya aplicación por parte de la autoridad administrativa fuera facultativa.
- Finalmente, y éste es el aspecto más peliagudo para su aplicación práctica, el concepto de motivos amplios es más extenso que la mera búsqueda de una ventaja fiscal. Por consiguiente, concluye el TJCEE que una operación de fusión por canje de acciones que sólo persiguiera tal objetivo (el de la ventaja puramente fiscal) no puede constituir un motivo económico válido en el sentido de este artículo.

Es decir, para examinar la operación puede aceptarse como presupuesto o consecuencia lógica de la misma el logro de una ventaja fiscal pero a ello debe superponerse un plus, un motivo económico adicional (tales como los de reestructuración o racionalización de las actividades que ahora recoge el art. 110 LIS). En esta línea ha señalado la Dirección General de Tributos (Consulta vinculante V0014/2003, de 29 de enero, NFC017413) que «El fundamento del régimen especial, ahora y antes, reside en que la fiscalidad no debe ser un freno ni un estímulo en las tomas de decisiones de las empresas sobre operaciones de reorganización cuando la causa que impulsa su realización se sustenta en motivos económicos válidos, en cuyo caso la fiscalidad quiere tener un papel neutral en esas operaciones, en la medida en que su ejecución no determine una carga tributaria.

Por el contrario, cuando la **causa** que motiva la realización de dichas operaciones es **meramente fiscal**, esto es, su finalidad es conseguir una ventaja fiscal al margen de cualquier **razón económica diferente**, no es de aplicación el régimen especial».

En la práctica, sin embargo, subsiste la indeterminación. Fácilmente puede apreciarse el motivo de evasión fiscal en operaciones societarias cuyo único objetivo es transmitir participaciones o activos empresariales a terceros sin tributar, pero existen otros supuestos mucho más grises. Supónganse operaciones de escisiones societarias con importante revalorización de activos inmobiliarios para ajustar su valor al del mercado. Al tratarse de un beneficio consistente en un diferimiento de impuesto, las beneficiarias podrían estar jugando con la prescripción o con una especie de «amnesia» administrativa, por falta de control de las operaciones, para transmitir en el futuro los inmuebles con un valor ya revalorizado. Pero también, podría objetarse, que la revalorización tenía otros motivos económicos válidos además del puramente fiscal, por ejemplo el logro de créditos bancarios en mayores o mejores condiciones para abordar una expansión empresarial, con lo cual la operación sería aceptable vista la letra del artículo 110 LIS referido.

IV. ELEMENTOS INDETERMINADOS EN EL DESARROLLO DE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

IV.1. Indeterminación en la iniciación.

IV.1.1. La inclusión de los contribuyentes en planes de Inspección (art. 116).

En sede de iniciación de los procedimientos tributarios y bajo la característica de encuadrarlo como «Especialidades de los procedimientos administrativos en materia tributaria», la ley señala en su artículo 98.1 que los procedimientos tributarios podrán iniciarse de oficio o a instancia del obligado tributario.

Es, precisamente, en la iniciación de oficio donde concurre un posible elemento de indeterminación. Es obvio que aquí el principio de igualdad es de imposible aplicación. Ninguna Administración tributaria posee ni los medios ni el personal humano suficientes para efectuar una verificación de todos los hechos imponible realizados, de todas las declaraciones o de todos los contribuyentes. A lo sumo es posible una toma de datos incorporada a soportes informáticos que permita su conservación durante los periodos de prescripción que establezca cada ley. Pero por fuerza la comprobación de tales hechos será siempre porcentualmente limitada respecto al total de los realizados y es aquí se introduce el elemento de indeterminación. Es la propia Administración tributaria la cual mediante criterios que van desde la eficacia a la oportunidad decide el ámbito y los sujetos objeto de comprobación en el seno de los distintos procedimientos tributarios.

No arroja gran claridad al respecto el artículo 116 de la ley al disponer que: «La Administración tributaria elaborará anualmente un Plan de Control Tributario que tendrá carácter reservado, aunque ello no impedirá que se hagan públicos los criterios generales que lo informen».

Se trata de una norma en blanco cuya virtualidad dependerá del uso que de ella hagan las Administraciones pues sin llegar a la enumeración de concretos expedientes, dado su carácter reservado, se podría llegar a exponerlo en términos tan genéricos como «comprobar las rentas de capital mobiliario y las ganancias patrimoniales en el IRPF», por poner un ejemplo extremo.

El Dictamen del Consejo de Estado no se pronunció al respecto.

En el Senado, el Grupo Parlamentario Socialista presentó su enmienda n.º 157 proponiendo su supresión así como su sustitución por un artículo 85 (enmienda 145, de adición) que hubiera dispuesto: «Planes de actuación. 1. La Administración tributaria elaborará anualmente un Plan de Objetivos que será la expresión cifrada de los resultados a obtener. Dicho Plan de objetivos fijará las actuaciones que se lleven a cabo en los diferentes impuestos, en los distintos tipos de rendimientos y en los diversos tramos de renta. Analizará el grado de cumplimiento alcanzado en cada caso, así como las razones que lo han determinado. Los resultados obtenidos anualmente... se harán públi-

cos... 2. La Administración tributaria elaborará anualmente un Plan de Control Tributario que comprenderá tanto la actividad de verificación de los incumplimientos menos complejos como de la investigación de las formas más sofisticadas de fraude... Este Plan tendrá carácter reservado, aunque ello no impedirá que se hagan públicos antes del 31 de diciembre de cada año, de los criterios generales que lo informan».

Como justificación de dicha enmienda, entre otros argumentos, se apuntaba que: «Será preciso analizar el trabajo hecho en las comprobaciones efectuadas al contribuyente que pueda considerarse normal, pero también ha de modificarse la actuación que se efectúa en el caso de aquellos que se dedican al fraude refinado y sofisticado. Por lo tanto, es precisa la puesta en práctica de la Administración por objetivos y el desarrollo específico de indicadores de eficiencia. La aplicación de métodos de evaluación conjunta de tareas debe, además, ser utilizada por la Administración tributaria. Por lo tanto, el control de grandes contribuyentes, los planes de inspección, las áreas de riesgo fiscal, necesitan de la definición de una estrategia, una programación y el control de unos objetivos».

Puede observarse que pese al intento de una mayor concreción en los planes de actuación de la Administración tributaria, la enmienda, dada la dificultad de precisión, acude también a conceptos indeterminados: estrategia, áreas de riesgo, fraude sofisticado, etc., cuya plasmación, en la práctica, seguiría obedeciendo a criterios de economía u oportunidad según el juicio de los responsables de aquélla.

IV.1.2. La denuncia pública en materia tributaria (art. 114).

Bajo esta denominación dispone el artículo 114 de la ley que: «Mediante la denuncia pública se podrá poner en conocimiento de la Administración tributaria hechos y situaciones que puedan ser constitutivos de infracciones tributarias o tener trascendencia para la aplicación de los tributos».

La indeterminación en dicho precepto (que por otra parte reproduce, en lo esencial, el contenido del anterior artículo 103 de la LGT) es doble.

En primer lugar, en cuanto a quienes están facultados a ello. El artículo 114 lo establece como una facultad, añadiendo que «La denuncia pública es independiente del deber de colaborar con la Administración tributaria regulado en los artículos 93 y 94 de esta ley». A ello deben agregarse las exigencias de los artículos 407 y 408 del Código Penal, respecto al deber de perseguir los delitos por parte de las autoridades y funcionarios públicos los cuales son de aplicación de apreciarse la existencia de delito fiscal según lo regulado por el artículo 305 CP y concordantes.

En segundo lugar supone una inversión en la apreciación de la existencia de hechos imponibles. Aunque la ignorancia de la ley no excusa de su cumplimiento (art. 6.1 CC) es difícil concebir que un potencial denunciante conozca si una determinada conducta merece ser constitutiva de infracción tributaria o tiene «trascendencia para la aplicación de los tributos». Ello es posible si se conoce el ocultamiento de grandes facturaciones, rentas o patrimonios, pero, dada la complejidad de la normativa tributaria difícilmente servirá respecto a supuestos más sutiles de elusión salvo la exis-

tencia de conflictos entre particulares, en cuyo caso, sea una sustracción de documentos contables aportados como fundamento de la denuncia, difícilmente permitirían que prosperase ante los Tribunales dada la ilegitimidad en la obtención de las pruebas, criterio este que ha sido discutido por algunos autores pero que parece sólido ya desde, entre otras, la Sentencia del Tribunal Constitucional de 29 de noviembre de 1984.

Por ello, la evolución normativa ha sido la de introducir progresivamente un carácter prudencial en la apreciación del instituto de la denuncia, tras la desaparición de la lamentable figura del premio; como es sabido el artículo 101.d) de la LGT de 1963 comenzaba diciendo: «La acción de denuncia pública, cuyo ejercicio se regulara reglamentariamente, es independiente de la obligación de colaborar con la administración conforme al artículo 112 de la presente ley». Tal desarrollo reglamentario nunca existió. Y era tan caótica la situación normativa que cada impuesto (IGTE, IRC, Derechos Reales, etc.) de la época tenían sus propias previsiones respecto a las denuncias, su tramitación y sus premios. Tan es así que relata MONTERO SAÉNZ como al intentar elaborar en 1980 un proyecto de Decreto que regulase la cuestión resultó que había hasta doce normas y procedimientos distintos vigentes sobre las denuncias en materia tributaria con la confusión subsiguiente.

En esta línea establece el artículo 114 en sus apartados 2) y 3) diversas restricciones:

1.^a El órgano competente para examinar la denuncia puede acordar su archivo en dos supuestos:

- si la considera infundada (nuevo concepto indeterminado que obliga a evaluar si la actuación del denunciante es arbitraria).
- si es indeterminada, es decir, si no se concretan o identifican suficientemente los hechos o las personas denunciadas.

2.^a Si dicho órgano considera que existen indicios suficientes de veracidad en los hechos e imputados y éstos son desconocidos para la Administración se podrán iniciar las actuaciones. Este precepto, en su alusión al desconocimiento por la Administración, es paradójico. Si los conocía es obvio que debió actuar. Pero ¿qué supone decir que fueran desconocidos? La Administración es un ente que tiene datos pero no conoce. Por ello, desde una interpretación literal, podría obviarse cualquier denuncia que se refiriera a datos que ya obrasen en Registros fiscales: titularidad de inmuebles, transmisiones accionariales, realización de actividades empresariales a partir del IAE, etc.

3.^a Por ello, el precepto se completa con dos cautelas:

- de incoarse las actuaciones, la denuncia no formará parte del expediente administrativo, afirmación que parece poco compatible con la relación de Derechos y Garantías de los contribuyentes que establece la LGT en su artículo 34, siguiendo la línea de la Ley 1/1998 de aquel igual nombre, restricción que, por otra parte no puede tener vir-

tualidad si el expediente concluyera, para el denunciado, en su remisión a delito fiscal pues de otro modo se vulnerarían sus derechos constitucionales a la defensa justa y al principio de contradicción.

- el denunciado, concluye el artículo 114, ni adquiere la condición de interesado en el procedimiento, ni se le informará del resultado del mismo, ni estará legitimado para presentar recursos o reclamaciones en relación al resultado de las actuaciones administrativas.

IV.2. Indeterminación en el desarrollo.

IV.2.1. La comprobación de valores (art. 57 y referencia a la STC 194/2000, de 19 de julio).

Dispone el artículo 134.1 de la LGT que: «La Administración tributaria podrá proceder a la comprobación de valores de acuerdo con los medios previstos en el artículo 57 de esta ley salvo que el obligado tributario hubiera declarado utilizando los valores publicados por la Administración actuante en aplicación de los citados medios».

Contempla, por otra parte, dicho artículo los requisitos que tanto la doctrina como la jurisprudencia reclaman para la procedencia de dicho procedimiento de valoración:

- El mismo debe iniciarse mediante una comunicación de la Administración notificada a los obligados tributarios.
- Debe, en un plazo de seis meses desde el inicio del procedimiento, notificarse la valoración y, en su caso, la liquidación que resulte [remitiéndose a la norma general del art. 104 L 230/1963, de 28 de diciembre (BOE 31-12-1963) LGT].
- La propuesta de valoración debe ser comunicada por la Administración a los obligados tributarios y ser motivada debidamente con expresión de los medios y criterios empleados.
- Los obligados tributarios no podrán interponer recurso o reclamación independiente contra la valoración pero podrán promover la tasación pericial contradictoria (que regula el art. 135 de la LGT), o plantear cualquier cuestión relativa a la valoración con ocasión de los recursos o reclamaciones que, en su caso, interpongan contra el acto de regularización.

Esta disposición del artículo 134.3, *in fine* de la LGT viene a aclarar una controversia que con anterioridad se había suscitado con frecuencia. Es aclaratoria, al respecto, una reciente Sentencia del Tribunal Supremo, de 11 de noviembre de 2003 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, NFJ016065), en un recurso de casación en el que se debatía si una comprobación de valores que había sido incluida en un Acta de Disconformidad de la Inspección de Tributos del Estado, podía ser

impugnada autónomamente en cuanto a ser una comprobación valorativa o bien, si al estar inmersa en un acto de trámite, el Acta de Inspección, era inimpugnable como tal y sólo como «Anexo» al acto administrativo de liquidación que resultase de aquélla.

Por su parte, debe recordarse la doctrina de la ya mencionada Sentencia del Tribunal Constitucional 194/2000, de 19 de julio (NFJ009087) la cual supuso una importante restricción a la hora de manejar, por parte de la Administración, –aunque en este caso el reproche se dirigía directamente al legislador–, conceptos jurídicos indeterminados al fijar la realización de los hechos imponibles. En efecto señala esta STC (FD 7.^a) que: «No es preciso un excesivo esfuerzo de imaginación para concluir que son varias las causas por las que el "valor comprobado" por la Administración tributaria a los efectos del ITP puede exceder en más del 20 por 100 del declarado por las partes. Desde luego, no puede descartarse entre tales motivos que se haya faltado a la verdad en el precio de la operación con el ánimo de defraudar. Pero junto a éste existen muchos otros –no excepcionales– ajenos al incumplimiento del deber de contribuir, como, por ejemplo, la **discrepancia sobre el valor** del bien o derecho transmitido, la de la **situación coyuntural del mercado, la necesidad perentoria** de liquidez o, en **simple desconocimiento** de los precios del mercado». Como puede observarse, sin ánimo exhaustivo, aduce el TC hasta cuatro supuestos en los cuales puede matizarse o, incluso, impedir la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados que venía realizando la Administración o que, mejor dicho, había posibilitado el legislador en la norma declarada inconstitucional. Y refiriéndose a dicha norma concreta añade el TC que: «Tampoco puede afirmarse que declarar como "valor real" a efectos del ITP una magnitud diferente en más de un 20 por 100 el valor comprobado por la Administración sea una conducta de la que razonablemente pueda presumirse que, en la mayoría de las ocasiones, se está ocultando el precio real de la transmisión. Tal conjetura sería lógica y razonable si nuestro ordenamiento fijara el contenido exacto de la expresión "valor real" que emplea el artículo 110 LITP. Sucede, sin embargo, que el "valor real" –al que debe reconducirse el valor comprobado del que habla la disposición adicional cuarta– es una magnitud indeterminada, en tanto que ni determina que debe entenderse por valor real, ni especifica los parámetros que deben emplear en todo caso los sujetos pasivos del ITP para determinarlo.

Y añadía esta STC en su FD 9.º: «Ciertamente la LGT (art. 52) establece unos "medios" con arreglo a los cuales la Administración tributaria podrá comprobar "el valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible", medios de comprobación... a los que habrá de sujetarse en todo caso cuando, a los efectos del ITP, pretenda cuantificar el valor real de los bienes o derechos transmitidos. Y también es cierto que **tanto la referencia al "valor real" –por muy indeterminados que resulten los vocablos "valor" y "real"– cuanto la existencia de estos medios tasados de comprobación para determinarlo, permiten rechazar que la norma autorice a la Administración para decidir con entera libertad el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda o, lo que es igual que, en detrimento de la reserva de ley recogida en el artículo 133.1 CE, le esté permitido cuantificar, sin límite alguno, un elemento esencial del tributo**. Estamos aquí, como en otros supuestos (STC 233/1999, NFJ008394, de 16 de diciembre, FJ 19.^a), ante una fórmula –el "valor real"– que impone a la Administración la obligación de circunscribirse, dentro de una esfera de apreciación, a unos criterios de naturaleza técnica que no puede obviar, de manera que puede afirmarse que la ley impide que aquélla adopte decisiones que puedan calificarse desde la perspectiva analizada, como libres, antojadizas, en suma, arbitrarias».

IV.2.2. Las presunciones (art. 108).

Recoge el artículo 108 de la LGT, en sede de la prueba, en los procedimientos tributarios la tradicional distinción entre las presunciones *iuris et de iure* y las *iuris tantum* al disponer que:

«1. Las presunciones establecidas por las normas tributarias pueden destruirse mediante prueba en contrario, excepto en los casos en que una norma con rango de ley expresamente lo prohíba.

2. Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano».

Regula además la LGT, específicamente, dos tipos de presunciones, las cuales admiten prueba en contrario:

- la presunción de **titularidad** del artículo 108.3 a la que ya se aludió anteriormente al hablar del concepto de «actividad».
- La presunción de **certeza** del artículo 108.4 respecto de los datos y elementos de hecho consignados en autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios.

El Dictamen del Consejo de Estado no se pronunció respecto a dicha figura, ni se suscitó debate en su último trámite parlamentario.

Sin embargo, el instituto de las presunciones ha sido visto, por lo general, con prevención por la doctrina.

La jurisprudencia ha establecido los límites que tanto para el legislador como para la Administración que las invoque deben concurrir en la aplicación de las presunciones en materia tributaria. Podríamos decir que son, esencialmente, cuatro, consecuencia todos ellos del más general de certeza y seguridad jurídica ex artículo 25.1 CE. Serían:

- **razonabilidad,**
- **congruencia,**
- **posibilidad de prueba en contrario, y**
- **sujeción según la capacidad económica manifestada.**

Retomando la cita de la repetida Sentencia 194/2000, de 19 de julio, del TC (NFJ009087) en la misma (FD 7.º) se afirma que: «El precepto impugnado viene, por tanto, a establecer una presunción *iuris et de iure* de defraudación en aquellos casos en que las partes han declarado un valor inferior en más de un 20 por 100 al comprobado por la Administración como "valor real", otorgando, en consecuencia, un mismo tratamiento a comportamientos de muy diversa naturaleza. Es decir, y para evitar el fraude fiscal que se produce o podría producir en uno de los tributos que gravan las transmisiones onerosas *inter vivos*, la ley se limita a establecer un tope a partir del cual las diferencias entre el valor comprobado y el declarado, amen de las consecuencias previstas con carácter general en el ordenamiento tributario por el ordenamiento tributario para tales negocios jurídicos, llevarán aparejada un "agravamiento fiscal". La norma ni establece excepciones, ni tiene en consideración las razones por las que existen las diferencias de valor».

La conclusión que efectúa la Sentencia del TC es clara en un doble sentido:

- Las presunciones no pueden convertirse en ficciones.
- La correcta técnica constitucional impide que la norma o su aplicación establezca supuestos mixtos que introduzcan confusión y lleguen, incluso, a vulnerar el principio de capacidad económica.

En este sentido señala que: «el precepto establece la ficción de la existencia de un acto de liberalidad. En efecto, por el solo hecho de que se haya consignado un valor en el documento que refleja la transmisión sensiblemente inferior al comprobado, finge **sin admitir prueba en contrario**, que el transmitente ha donado al adquirente una cantidad equivalente al exceso comprobado y, en consecuencia, grava dicha operación como si de una transmisión a título lucrativo se tratase... es decir, grava una misma adquisición o, más exactamente, un tramo de la misma (el equivalente del exceso comprobado), como una donación y como una compraventa.

Estamos ante un acto del legislativo que otorga un mismo tratamiento a situaciones disímiles que tienen una solución distinta con carácter general en nuestro ordenamiento tributario, a saber, hipótesis en las que, al ocultar el precio efectivamente pactado, se ha cometido un ilícito tributario...en las que se simulado el verdadero negocio...o, en fin, en las que ha existido una mera discrepancia respecto del valor del bien o derecho objeto de la transmisión (para los que, en principio, está prevista una liquidación complementaria con exigencia de los correspondientes intereses de demora». Y en su FD 8.º, concluye la STC: «No cabe duda que la disposición adicional cuarta de la LTPP, al establecer la ficción de que ha tenido lugar al mismo tiempo la transmisión onerosa y lucrativa de una fracción del valor del bien o derecho, lejos de someter a gravamen la verdadera riqueza de los sujetos intervinientes en el negocio jurídico hace tributar a éstos por una riqueza inexistente, consecuencia esta que, a la par que desconoce las exigencias de la justicia tributaria que dimanarían del artículo 31.1 CE, resulta también claramente contradictoria con el principio de capacidad económica reconocido en el mismo precepto... En suma, aunque la finalidad perseguida sea constitucionalmente legítima –la lucha contra el fraude fiscal– la prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica porque, siendo muy amplia la libertad del

legislador a la hora de configurar los tributos, éste debe, «en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia» [STC 221/1992 (NFJ002247), FJ 4; en el mismo sentido 214/1994 (NFJ003410) FJ 5,C].

IV.3. Elementos indeterminados según la naturaleza de la terminación de los procedimientos administrativo-tributarios.

Se hace referencia a los mismos según el mayor o menor grado de acuerdo que exista respecto a la finalización de la relación jurídico-tributaria generada y su aplicación entre la Administración y los obligados tributarios.

IV.3.1. Terminación convencional.

Posiblemente las mayores innovaciones de la nueva LGT en nuestro sistema tributario proceden de la introducción de medios convencionales a fin de lograr, mediante acuerdos entre los obligados tributarios y la Administración la disminución de la elevada litigiosidad existente, en aras de lograr una mayor eficacia en la gestión y en la recaudación tributaria. Se exponen a continuación los mismos (el primero, ya preexistente), así como la constatación de que su aprobación normativa no estuvo exenta de polémicas.

IV.3.1.1. Los acuerdos previos de valoración (art. 91).

El Dictamen del Consejo de Estado acerca del borrador de la nueva LGT exponía en su apartado B12 (página 30 del mismo): «Sobre los acuerdos previos de valoración. El proyecto no parece haber recogido la figura de los acuerdos previos de valoración a efectos fiscales de rentas, productos, bienes gastos y demás elementos del hecho imponible que contempla con carácter general (aunque deben regularse por la ley de cada tributo) el artículo 9 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

Convendría introducir esta figura, actualmente prevista, por ejemplo, en el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (valoración de los gastos de dirección y generales de administración de los establecimientos permanentes situados en España: artículo 17.1.b). d") de la Ley 4/1998)».

Cabe añadir que otras normas preveían ya dicha figura, así, singularmente en los artículos 16 y siguientes y artículo 28 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, Real Decreto 5377/1997, de 14 de abril, respecto a la valoración previa de operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas, gastos de investigación y desarrollo, de apoyo a la gestión y coeficiente de subcapitalización, así como gastos correspondientes a proyectos de investigación científica o innovación tecnológica, respectivamente.

Consecuentemente con dicho criterio el artículo 91 del Proyecto de la LGT recogió la figura de los acuerdos previos de valoración, precepto que, equivalentemente, resultó aprobado. Dispone, en líneas generales que los obligados tributarios podrán solicitar a la Administración tributaria, cuando las leyes o los reglamentos propios de cada tributo así lo prevean, que determine con carácter **previo y vinculante** la valoración a efectos fiscales de rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos determinantes de la deuda tributaria. Dicha valoración se formulará por escrito, acompañándola de una propuesta de valoración formulada por el obligado tributario. Respecto a ella la Administración tributaria podrá efectuar labores de comprobación (art. 91, apdos. 1 a 3). La Administración contestará por escrito, motivadamente, y en caso de que no lo haga, se establece el criterio del silencio positivo, entendiéndose aceptada la valoración formulada por el interesado (art. 91.4). El procedimiento, una vez resuelta la indeterminación tiene dos consecuencias: «En tanto no se modifique la legislación o varíen significativamente las circunstancias económicas que fundamentaron la valoración, la Administración tributaria que hubiera dictado el acuerdo estará obligada a aplicar los valores expresados en el mismo. Dicho acuerdo tendrá un plazo máximo de vigencia de tres años excepto que la normativa que lo establezca prevea otro distinto (art. 91.5). En contrapartida de esta fijación y seguridad temporal establece el artículo 91.6 que los obligados tributarios no podrán interponer recurso alguno contra los acuerdos previos de valoración regulados por el artículo 91 y normas concordantes. Sí pueden hacerlo contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en aplicación de las valoraciones incluidas en el acuerdo.

Existe, pues, un doble ámbito de indeterminación en dicho precepto: el hecho mismo de la valoración que efectúa la Administración o su ajuste respecto a la planteada por el obligado tributario y, en segundo lugar, la apreciación que puede realizarse durante un período de tres años en general, o según el previsto en las normas particulares, de circunstancias que se refirieran a la evolución normativa o de las variaciones que modifiquen «significativamente las circunstancias económicas» que fundamentaron la valoración efectuada por la Administración tributaria (art. 91.5).

Apreciando tal indeterminación, en el debate ocurrido en el Parlamento, se suscitaron tres objeciones a dicha regulación normativa, las cuales no fueron, finalmente, aceptadas:

- a) La de **restricción del plazo de vigencia**. La enmienda número 147 del Grupo Parlamentario Socialista en el Senado propuso suprimir la expresión «o varíen significativamente las circunstancias económicas que fundamentaron la valoración» justificándola en el sentido de que la supresión pretendía reforzar el principio de seguridad jurídica al entender que, si se toma en consideración que los acuerdos de valoración deben prever su plazo de vigencia parece lógico que, si es previsible que las valoraciones afecten a supuestos susceptibles de cambios coyunturales, lo que debe restringirse es dicho plazo de vigencia, pero no incluir una cláusula de salvaguardia que, en la práctica, desvincula a la Administración tributaria de sus propios actos.
- b) La de la **impugnabilidad**. Es la de la enmienda número 148 del mismo Grupo, según la cual no se aprecian razones para excluir la posibilidad de impugnación de los actos de la Administración en esta materia, puesto que el precepto regula no sólo la aceptación o no

de la propuesta formulada por el contribuyente, sino la posibilidad de la Administración de emitir la valoración vinculante que estime oportuna (apartado 4 del artículo 91); en este último caso, sin duda, se establecen obligaciones para los sujetos pasivos, por lo que los mismos *deben tener derecho a su impugnación sin necesidad de la ulterior liquidación*.

- c) La del **dictamen pericial**. La enmienda número 275 del Grupo Parlamentario Catalán en el Senado (CiU), proponía que dado que la valoración presentada por el contribuyente tiene efectos vinculantes para la Administración si ésta no emite los acuerdos de valoración en los plazos previstos por las normas, según el artículo 91.4, debiera exigirse que la propuesta de valoración formulada por el obligado tributario viniera firmada por un perito con titulación adecuada a la naturaleza del bien objeto de valoración.

IV.3.1.2. Las actas «con acuerdo» (art. 155).

El artículo 155 de la LGT regula las denominadas «actas con acuerdo», las cuales como señala la Exposición de Motivos de la ley «constituye una de las principales modificaciones que introduce la ley, como instrumento al objetivo... de reducir la conflictividad en el ámbito tributario. Las actas de acuerdo están previstas para supuestos de especial dificultad en la aplicación de la norma al caso concreto o para la estimación o valoración de elementos de la obligación tributaria de incierta cuantificación».

Desarrollando estos principios, el artículo 155 LGT concreta lo que son las «actas con acuerdo» en base al siguiente esquema:

- a) **Naturaleza:** constituye una facultad de la Administración que puede desarrollar con carácter previo a la liquidación de la deuda tributaria. Para ello es preciso una autorización previa o simultánea al momento de suscripción del acta por el órgano competente para liquidar [Art. 155.1 y 3, a)].

- b) **Presupuestos objetivos.** Tales actas pueden surgir en tres supuestos:

- Cuando para la elaboración de las propuestas deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados.
- Cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto.
- Cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria.

Arrancan, pues, tales actas en un doble contexto: situaciones tributarias en las que aparezca alguna incerteza e intento de evitar o disminuir la litigiosidad. Ahora bien, incluso dentro de este contexto tanto en el primer supuesto, conceptos jurídicos indeterminados, como

en el tercero, valoraciones, es posible acudir a precedentes jurisprudenciales o doctrinales o, en el caso de las estimaciones, al contraste de tasaciones periciales o técnicas. Ahora bien, en el caso de la «apreciación de los hechos determinantes» puede afirmarse que nos encontramos ante una norma jurídica «en blanco» cuya aplicación dependerá, en definitiva, del criterio del órgano administrativo correspondiente con el correspondiente riesgo para el principio de igualdad entre todos los contribuyentes. Ciertamente es que el artículo 155.2 exige para tales Actas, además de los requisitos generales del artículo 153, una especial referencia a su fundamentación, valoraciones, estimaciones o propuesta de sanción.

- c) **Garantías y perfeccionamiento.** El acta precisa la constitución de un depósito, aval o garantía suficiente (art. 155.1.b) y supone un acuerdo que se perfeccionará mediante la suscripción del acta por el obligado tributario o su representante y la inspección de los tributos (art. 155.4) términos que nos remiten, pese a tratarse de un procedimiento administrativo, a la figura civilista del consentimiento obligacional que establecen entre otros los artículos 1.091 y 1.254 del Código Civil.
- d) **Efectos.** El Acta con acuerdo tiene un doble efecto obvio. En cuanto a la cuota tributaria, se supone que su naturaleza transaccional se reflejará en una minoración que asume el contribuyente, el cual garantiza el pago y asume la Administración la cual mediante la quita de sus derechos se satisface con el pago. En cuanto a las sanciones procedentes, dispone el artículo 155.2.c) que el Acta debe contener la «cuantificación de la propuesta de sanción que en su caso proceda, a la que será de aplicación la reducción prevista en el apartado 1 del artículo 188 de esta ley sí como la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador».
- e) **Impugnación.** El acta con conformidad supone un acuerdo que vincula tanto a la Administración como al obligado tributario. Por ello establece el artículo 155.6 que: «La sanción y liquidación derivadas del acuerdo sólo podrán ser objeto de impugnación o revisión en vía administrativa por el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho previsto en el artículo 217 de esta ley, y sin perjuicio del recurso que pueda proceder en vía contencioso-administrativa por la existencia de vicios en el consentimiento».

No cabe duda de que esta última posibilidad, la de impugnación por existencia de vicios en el consentimiento, puede dar lugar a recursos, no tanto en cuanto a contribuyentes personas físicas pero sí en cuanto a entidades societarias, sean supuestos de abuso de poderes, de cambios de accionariado en sociedades o de disconformidad en la gestión de los administradores.

Ya se señaló la novedad que ha supuesto el precepto del artículo 155 LGT en nuestro sistema tributario y ello se reflejó en el debate parlamentario sobre el mismo.

El Dictamen del Consejo de Estado relativo al anteproyecto de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre (BOE 31-12-1963) LGT, era ya crítico respecto a la introducción de dicha figura como diferente de las «actas de conformidad». De inicio se alababan algunas virtudes de ellas: se preten-

de reducir la conflictividad en materia tributaria, representa un paso hacia fórmulas convencionales de reducción de terminación de los procedimientos tributarios, supone para la Administración tributaria mayor seguridad en el cobro, al exigir garantía previa y reducir la posibilidad de impugnación posterior, teniendo, pese a su novedad en el ordenamiento español algunas figuras equivalentes en países anglosajones o en Italia. A su vez, para el obligado tributario supone una mayor y más pronta certeza sobre las consecuencias de su conducta tributaria así como una reducción significativa en las posibles sanciones. Por todo ello el Órgano Consultivo no objetaba al precepto su oportunidad sino su imprecisión y falta de claridad.

Señalaba el dictamen que los principales problemas de la figura eran dos:

- legalmente podrían atentar contra el principio de indisponibilidad de la deuda tributaria y su proximidad a una forma de transacción.
- constitucionalmente podría objetarse la limitación que suponen dichas actas al principio de revisión jurisdiccional.

Pero además de estas cuestiones de fondo se objetaban deficiencias en la claridad del precepto, así como que los supuestos a los que se aplicaría son oscuros e imprecisos. Se decía: el primer supuesto, «cuando deban aplicarse conceptos jurídicos indeterminados» puede ser aceptado. Pero sería preferible decir: «cuando para la elaboración de la propuesta de regularización se haya de proceder a la concreción de conceptos jurídicos indeterminados» (esta redacción, con ligeras variantes es la que figura en la redacción final de la L 230/1963, de 28 de diciembre, (BOE 31-12-1963) LGT).

Pero añadía el Consejo de Estado: «El segundo es totalmente rechazable y su formulación resulta tautológica y vacía. En definitiva viene a señalar que la Administración puede llegar a acuerdos cuando "resulte necesario para la aplicación de la norma a los hechos del caso concreto (redacción finalmente aprobada con la supresión a la mención a "los hechos")". Dicho de otro modo: que podrá llegar a un acuerdo cuando crea que es necesario llegar a un acuerdo. O desde la perspectiva de la norma tributaria: que habría normas tributarias aplicables imperativamente a los contribuyentes (incluso sin su acuerdo) y otras cuya "correcta aplicación haría necesario un acuerdo previo con el contribuyente. Debe ser suprimido. (Ya se ha mencionado que el legislador no siguió este criterio del dictamen). Con esta crítica el Consejo de Estado, sin mencionar tales términos, venía a decir que, legalmente, se estaba institucionalizando lo que ya desde tiempos preconstitucionales se venía conociendo entre los profesionales del Derecho tributario como "Tarifa Cuarta" o, más coloquialmente, "tarifazo"».

El tercer supuesto: «cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos ...» parecía aceptable para el Consejo de Estado.

Añade el dictamen otros tres principios que deben concurrir en esta figura: prudencia en su aplicación; competencia, reservando la decisión de su levantamiento a los más altos titulares de la Inspección y transparencia debiendo permitir que los criterios básicos de concreción, estimación,

valoración, etc., derivados de las actas suscritas con acuerdo pudiesen ser conocidas en la forma que se determine reglamentariamente (el art. 153.2 y 3 de la L 230/1963, de 28 de diciembre, (BOE 31-12-1963) LGT, introducen mención a tales elementos de motivación, competencia y garantías).

Finaliza el dictamen respecto a dicho artículo 155 señalando que la ley puede, en principio, tasar los criterios de revisión jurisdiccional, aunque el lugar no sea el más apropiado. Pero no puede reducirse tal revisión a la posible existencia de «vicios en el consentimiento» como si de un mero contrato entre partes (o de una transacción se tratara). El acta y la consiguiente liquidación girada sobre el acuerdo siguen siendo actos jurídicos tributarios, sujetos a revisión por otras múltiples causas posibles, entre otras las de que dan lugar a la declaración de nulidad de pleno derecho de actos firmes, cuyo conocimiento en modo alguno cabría vedar a la jurisdicción competente, cuando entienda de un recurso, dado que los actos ni siquiera son firmes (art. 217 de la L 230/1963, de 28 de diciembre (BOE 31-12-1963) LGT).

Respecto a la tramitación parlamentaria del precepto en su fase final, en el Senado, pueden destacarse algunas enmiendas.

La presentada por el Grupo Parlamentario Socialista con el número 163 recogió explícitamente los argumentos del Dictamen de Consejo del Estado yendo, eso sí, más allá del mismo, al solicitar, por completo, la supresión de dicho artículo 155, es decir, de las «actas en acuerdo», reiterando las dudas suscitadas por el Consejo de Estado, añadiendo que este precepto «va a introducir así en nuestro ordenamiento un sistema de actuación de la Administración tributaria basado en el acuerdo, la transacción y, en definitiva, en la discrecionalidad –cuando no la arbitrariedad–, extremos todos ellos contrarios al principio de indisponibilidad de los ingresos públicos y al rigor con que deben gestionarse los derechos de la Hacienda pública. No cabe duda tampoco de que la utilización abusiva de conceptos jurídicos indeterminados, junto a las amplias potestades de oscuros e imprecisos límites que se otorgan a la Administración tributaria pueden incidir muy negativamente en el principio de igualdad de todos los contribuyentes ante la ley pues a nadie escapa que la situación de los mismos será muy distinta en función de su distinta capacidad para "negociar, en el caso concreto, la aplicación de la norma tributaria". Las anteriores consideraciones no pueden obviarse por una continuada y genérica apelación a la reducción de litigiosidad, pues no se trata de conseguir, a cualquier precio, el fin perseguido, sino de asegurar que los contribuyentes, pero también la Administración tributaria, ajusten sus actuaciones al marco legalmente predeterminado, no existiendo regulaciones que puedan dar lugar a efectivas infracciones de los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria».

Finalmente, puede hacerse referencia a la enmienda n.º 292, presentada por el Grupo Parlamentario Catalán (CIU) en el Senado, la cual contiene, sin duda, un bienintencionado principio garantista, pero que, en la práctica, hubiera originado un galimatías procedimental. Proponía redactar el artículo 155.2 referente a las actas con acuerdo las cuales se tramitarían con arreglo al siguiente procedimiento: «A) La solicitud del obligado determinará la apertura del procedimiento de acuerdo, una vez la inspección haya ultimado las tareas necesarias para la propuesta de regulari-

zación. B) Recibida esta solicitud, el actuario remitirá el expediente a la Oficina Técnica, cuyo jefe designará el funcionario que haya de intervenir en el procedimiento. C) El obligado tributario hará una propuesta de acuerdo por escrito que se confrontará con la que haga el actuario en una sesión oral dirigida por el funcionario de la Oficina Técnica designado al efecto, quien podrá intervenir en el acto impulsando el acuerdo y fijar una segunda sesión oral con este fin. D) El procedimiento podrá finalizar con el acuerdo sobre la deuda o con el sometimiento de las cuestiones controvertidas al arbitraje del funcionario de la Oficina Técnica que haya intervenido en el procedimiento». Merece especial examen el redactado de su letra c).

Como apunte final, puede señalarse que una Resolución de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración tributaria de 3 de febrero de 2005 (BOE de 11 de febrero) ha aprobado el modelo al que se ceñirán tales «actas con acuerdo».

IV.3.2. Terminación conflictiva.

IV.3.2.1. La declaración de conflicto en materia tributaria (arts. 15 y 159).

Según la Exposición de Motivos de la LGT en ella, en la sección 3.^a de su Título I: «se revisa en profundidad la regulación del fraude de ley que se sustituye por la nueva figura del "conflicto en la aplicación de la norma tributaria", que pretende como un instrumento efectivo de lucha contra el fraude sofisticado, con superación de los tradicionales problemas de aplicación que ha presentado el fraude de ley en materia tributaria.»

La última afirmación es cierta en su apreciación dados, no ya los problemas, sino la casi total ineficacia o inaplicación que ha supuesto la figura del fraude de ley en el ámbito tributario, pese a tratarse de una figura plenamente contemplada en el Derecho civil (art. 6.º, 4). Pero también es exacto decir que este nuevo concepto, junto con el de las actas en acuerdo y el de la responsabilidad de los contratistas ex artículo 43.1.f) LGT, es de los que han merecido mayor controversia tanto doctrinal como parlamentaria por lo cual, a estas alturas, cabe albergar la duda de si su destino práctico no será igual –por inoperante– al del fraude de ley y se seguirá fijando la controversia en el terreno tributario acudiendo a otras figuras más tajantes como la de la apreciación de la existencia de simulación, regulada por el artículo 16 LGT.

Las normas que regulan la declaración de conflicto en materia tributaria se contienen en los artículos 15 y 159 de la nueva LGT.

Analíticamente puede sistematizarse dicha figura en base a:

1.º Supuestos de aplicación. Son cuatro, según el artículo 15.1, referentes a actos o negocios que:

- eviten totalmente la realización del hecho imponible.
- la eviten parcialmente.
- minoren la base imponible.
- o minoren la deuda tributaria.

2.º Circunstancias concurrentes en los actos o negocios susceptibles de incurrir en el conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Son dos según el artículo 15.1 LGT:

- «a) que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
- b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.»

3.º Informe previo. Según los artículos 15.3 y 159 LGT, para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será preciso el previo informe favorable de una Comisión consultiva constituida por dos representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas (en la Administración Central, actualmente, la Dirección General de Tributos) y por dos representantes de la Administración actuante. Se prevé un trámite previo de audiencia para que en un plazo de 15 días el interesado presente alegaciones o proponga las pruebas que estime procedentes antes de que el órgano actuante remita el expediente a la Comisión consultiva. El plazo para emitir dicho informe se establece en tres meses (art. 159.4).

4.º Efectos de la aplicación del conflicto. Básicamente son dos:

- a) El informe de la Comisión consultiva vinculará al órgano de inspección sobre la declaración de conflicto en la aplicación de la norma. Ni el informe ni los actos dictados para la declaración del conflicto son susceptibles de recurso o reclamación pero, posteriormente, en los que se interpongan contra los actos o liquidaciones resultantes de la comprobación podrá plantearse la procedencia de haberse suscitado la declaración de conflicto (art. 159.6 y 7 LGT), y
- b) En la liquidación que resulte de la aplicación de este procedimiento «se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, **sin que proceda la imposición de sanciones**. Este último inciso, la no sancionabilidad, es el que ha merecido mayor debate doctrinal y parlamentario.

Debe reconocerse que esta postura es la que, doctrinalmente, ha merecido mayor respaldo.

Ya el Dictamen del Consejo de Estado relativo al Anteproyecto LGT propugnaba en su apartado A.8, (página 19) que: «En cuanto a la liquidación de cuotas e intereses ha de preverse la deducción de las cantidades pagadas como consecuencia de los negocios realizados. Finalmente y por lo que se refiere a las sanciones, frente a una postura extrema que apostaría por la supresión del inciso que excluye la aplicación de sanciones en estos casos, se realizan las siguientes propuestas: en primer lugar, el tributo eludido no puede dar lugar a sanción alguna, porque no se ha realizado el hecho imponible, ni habría por tanto obligación de declarar; en segundo lugar, los actos y negocios realizados pueden dar lugar a sanciones siempre que no se declaren adecuadamente; en fin, cabe imponer sanciones por infracción simple, por negativa u obstrucción a la actuación de comprobación e inspección una vez abierto el procedimiento especial».

Asimismo, algún autor como J.J. FERREIRO LAPATZA propuso la introducción de un precepto, igual al ahora vigente según el artículo 15.3 LGT, referente a la no imposición de sanciones en dicho tipo de expedientes criticando su inclusión en el anteproyecto remitido al Consejo de Ministros: «Con ello se pretende, en efecto, dejar en manos de la Administración no sólo la aplicación analógica de las normas tributarias, sino también la aplicación analógica de sanciones de tipo penal, dejando así en manos de la administración no solo el uso en la aplicación de las normas, sino el abuso en la aplicación por la propia Administración de la norma tributaria elegida por ella para agravar al máximo hechos gravados o menos gravados». Concluye dicho autor que tal norma sancionadora es confusa e inútil. Lo primero en base al brocardo *qui iuro sui utitur neminem laedit*, al confundir el abuso de un derecho con la infracción la cual presupone la inexistencia del tal derecho, y la inutilidad pues si la maquinación contiene un ánimo fraudulento se estaría ante una simulación o, incluso, ante la realización del tipo penal previsto por el artículo 305 CP.

Por el contrario, las intervenciones parlamentarias, en la última fase de la tramitación del proyecto de la LGT, incidieron en cuestionar dicho criterio de no sancionabilidad.

Así, la enmienda n.º 118 del Grupo Parlamentario Socialista en el Senado. «De acuerdo con la exposición de motivos del Proyecto de Ley, con este precepto se pretende la revisión en profundidad de la regulación del fraude de ley y la configuración de un "instrumento efectivo de lucha contra el fraude sofisticado". Si es cierta la intención de la norma resulta difícil de explicar que se imponga sancionar las conductas que articulan fraudes de esta naturaleza. Por ello se propone contemplar esta posibilidad –que, de conformidad con la propuesta de sanción, se encontrará referida a la existencia de una maquinación realizada con ánimo defraudatorio–, modificando la calificación del supuesto de conflicto a abuso. Se considera igualmente que se respeta el principio de legalidad y tipicidad de las infracciones administrativas, pues las conductas están suficientemente definidas.

Por otra parte, y no desconociéndose la dificultad para la aplicación de una norma de estas características, resulta esencial que los contribuyentes puedan considerar los criterios básicos de aplicación de la existencia de abuso en la aplicación de la norma tributaria.

Por su parte, el grupo Parlamentario en el Senado de Convergencia i Unió presentó las enmiendas números 244 a 247 referidas al artículo 15. En la primera se proponía que comenzase tal artículo: «La concreción del fraude de ley en el ámbito tributario se limita al denominado conflicto en la

aplicación de la norma tributaria», argumentando que se trataba de aclarar la filosofía que subyace en la aplicación de la norma tributaria que no es otra que la sustitución de la antigua figura del fraude de ley contemplado en el artículo 24 de la anterior LGT. Asimismo (Enmienda 245) se propuso sustituir la expresión «efectos jurídicos o económicos relevantes» por la de «efectos jurídicos o económicos válidos», alegando una doble motivación: el de alegar el precedente legislativo ya plasmado en el artículo 110 de la LIS, a fin de reforzar la seguridad jurídica y en segundo lugar exponían que: «la lógica de un sistema jurídico moderno no debe permitir la aplicación de un mecanismo como el previsto en el artículo 15 en aquellos supuestos en los que los actos o negocios se han realizado por razones empresariales válidas. Adviértase que con la redacción actual, aun cuando concorra dicha motivación empresarial válida la Administración podrá rechazar el criterio del contribuyente si considera que dicha motivación empresarial válida no resulta relevante. Se considera que con una norma como la descrita, se instaure en España la pura interpretación económica, generando una enorme inseguridad jurídica y augurando una elevada conflictividad.

Todo ello sin perjuicio de considerar que se trata de un exceso en la labor apreciativa de los funcionarios de la Administración tributaria. Si una operación económica o empresarial es válida *per se*, al margen de motivaciones fiscales no debería posteriormente poderse declarar como incorrecta a efectos fiscales por el hecho de que se considere que dicha "validez económica" no se considera "relevante por la Administración". Con independencia del criterio que pueda merecer esta enmienda debe apuntarse que ambos términos "validez" y "relevancia" son los que han generado mayores controversia entre los contribuyentes y la Administración tributaria al aplicar el artículo 110 de la LIS y, seguramente, reaparecerán con este artículo 15 LGT.

Consecuentemente con lo anterior, el Grupo Parlamentario de CiU en el Senado enmendó el artículo 159 LGT, proponiendo (Enmienda n.º 297) que, para reforzar la independencia de la Comisión que ha de emitir el correspondiente informe en el expediente de conflicto, la Administración actuante no formase parte de la misma sino que estuviera compuesta por dos representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas (normalmente la DGT) actuando uno como Presidente, y por dos representantes del Consejo de Defensa de los Contribuyentes». Siendo loable la propuesta, en particular en su último inciso, no se entiende bien si el principio de independencia no debe también conjugarse con el de congruencia pues tan Administración es la actuante, como se aprobó finalmente, como la consultiva, y así se recoge en el artículo 159.1 LGT.

IV.3.2.2. La interdicción de la *reformatio in peius*.

La nueva LGT establece en su artículo 237 bajo el epígrafe «Extensión de la revisión en vía económico-administrativa» en su primer apartado que «Las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de Derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante».

Este artículo plantea dos cuestiones tradicionales en la configuración de las resoluciones de los Tribunales:

- El principio de universalidad en la apreciación de los mismos respecto a las pretensiones de los litigantes, sean de hecho o de derecho, en base esto último al lema *iura novit curia*, con sujeción todo ello al estricto contenido de los expedientes según la expresión del brocardo «lo que no está en el sumario no está en el mundo».
- El llamado principio de la interdicción de la *reformatio in peius* según el cual la situación de la parte más débil en el conflicto, en este caso el interesado tributario, no puede ver agravada su situación inicial como consecuencia de su recurso a los Tribunales, consecuencia, por otra parte, lógica en base al principio de tutela judicial efectiva que consagra la Constitución.

Sin embargo, en las liquidaciones tributarias revisadas por los tribunales plantean un problema singular que debe casarse con el concepto indeterminado «empeorarse» que utiliza la LGT. En efecto, la Resolución Judicial puede anular el acto administrativo reconociendo la pretensión del contribuyente o bien confirmarlo o bien modificarlo disminuyendo la liquidación. En este supuesto, la fase de ejecución en forma de nuevo acto administrativo dictado cumplirá el principio de no empeoramiento de la situación del interesado al liquidar una cuota menor y, consecuentemente, una menor sanción proporcional. La cuestión no es sin embargo tan sencilla si se plantean dos problemas adicionales:

- Si la situación del contribuyente a efectos de considerar su empeoramiento o no debe referirse al conjunto de los ejercicios regularizados, en suma de todos ellos.
- Y si en dicha situación pueden tenerse en cuenta los intereses de demora en el lapso, normalmente dilatado, entre el que se dictó el acto administrativo inicial y aquel en el que recae la Resolución Judicial que lo modifica.

Tuvo que ser el Tribunal Supremo quien abordase ambas cuestiones.

Así, el Tribunal Supremo, en Sentencia de 28 de noviembre de 1997 dictada en recurso de casación en interés de ley y siendo su ponente don Alfonso Gota Losada estableció en su Fundamento de Derecho Quinto que: «Cuando la reclamación se estima total o parcialmente no ha lugar, como hemos dicho reiteradamente, a exigir intereses de demora por la suspensión...y esto es fundamental, cuando se anula un acto administrativo de liquidación, cuya ejecución se halla suspendida, al estimar parcialmente un recurso administrativo o jurisdiccional, no ha lugar, evidentemente a exigir intereses de demora suspensivos (art. 64.1 LGT) por el tiempo que ha durado la suspensión, pero al practicar la nueva suspensión procederá exigir el interés de demora del artículo 58.2.b) de la LGT, girados sobre la cuota liquidada de nuevo, y calculados por el período de

tiempo que media desde el día siguiente a la terminación del plazo de la declaración-autoliquidación, hasta la fecha en que se entiende practicada la nueva liquidación, es decir, el interés suspensivo (art. 61.4 LGT) es sustituido por el interés de demora (art. 58.2.b LGT) respecto de la nueva cuota procedente conforme a Derecho, según la resolución administrativa o la sentencia de que se trate.

El artículo 26 de la LGT define a los intereses de demora como una obligación accesoria (respecto a la obligación tributaria principal) y en su apartado 5.º dicho artículo 25 establece que: «En los casos en que resulte necesaria la práctica de una nueva liquidación como consecuencia de haber sido anulada otra liquidación por una resolución administrativa o judicial, se conservarán íntegramente los actos y trámites no afectados por la causa de anulación con mantenimiento íntegro de su contenido, y exigencia de la nueva liquidación».

A continuación establece dicho artículo 25.5 las fechas de cálculo de dichos intereses los cuales siguiendo la estructura que se contenía ya en la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 2001:

- *Dies a quo*: la fecha de inicio del interés de demora será la misma que de acuerdo con el apartado 2 de este artículo 25 hubiera correspondido a la liquidación anulada.
- *Dies ad quem*: el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación, sin que el final del cómputo pueda ser posterior al plazo máximo para ejecutar la resolución.

El artículo 26.2 LGT al enumerar los supuestos en que se exigirá el interés de demora dispone en su apartado c): «Cuando se suspenda la ejecución del acto salvo en el supuesto de recursos y reclamaciones contra sanciones durante el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa».

Como excepción señala el artículo 26.4 que no se exigirán, desde el momento del incumplimiento, intereses de demora desde el momento en que la Administración tributaria incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en esta ley para resolver hasta que se dicte dicha resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta. Tampoco cuando se incumplan los plazos máximos para notificar la resolución de las solicitudes de compensación, los actos de liquidación o la resolución de los recursos administrativos, siempre que, en este último caso se haya acordado la suspensión del acto recurrido.

Por ello, interpretando integradoramente los apartados 4 y 5 del artículo 26 LGT, debe entenderse que aun en los casos en que deba practicarse una nueva liquidación al haberse anulado la anterior habrá que descontar en el cálculo de los intereses de demora aquellos plazos o intervalos temporales imputables a la inactividad o retraso imputables a la Administración tributaria.

IV.3.3. Terminación transaccional.

Puede decirse que la terminación normal en el desarrollo de la relación jurídico-tributaria consiste en el cumplimiento del objeto de la obligación tributaria principal cual es el pago de la cuota tributaria (así en el art. 19 LGT). Sin embargo, el legislador es consciente de que este pago no siempre ocurre en el tiempo y forma establecidos y por ello prevé junto a la obligación principal la existencia de otras obligaciones accesorias que supongan una compensación o indemnización por el incumplimiento. Tales obligaciones accesorias según el artículo 25.1.II de la LGT, el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea y los recargos del período ejecutivo, así como aquellas otras que imponga la ley. En cambio, las sanciones tributarias no tienen la consideración de obligaciones accesorias (art. 25.2 LGT).

Con lo anterior es posible cuantificar el pago sea en lo principal o en lo accesorio en cuanto a esto último sea mediante un cálculo de intervalos temporales (art. 26 LGT) sea mediante aplicación de los porcentajes respectivos que, en materia de recargos establecen los artículos 27 y 28 LGT.

Pero ocurre con frecuencia, normalmente por dificultades económicas o de tesorería, que los obligados tributarios no pueden atender a los pagos tributarios de los que son deudores. Partiendo de que se trata de supuestos en los que no existe ánimo de elusión o fraude sino de verdadera dificultad, el legislador concede a la Administración diversas facultades para flexibilizar el pago tanto temporalmente o en cuanto al objeto en el que se concrete el mismo. Es en tales supuestos, de los que a continuación se enumeran los que sean, tal vez, más relevantes, donde pueden apreciarse elementos conceptuales de indeterminación a la hora de ser aplicados por la Administración tributaria actuante.

Se produce en ellos, pues, una actividad transaccional por parte de la Administración en el sentido que recoge para el verbo «transigir» el *Diccionario de la Real Academia Española*: consentir en parte con lo que no se cree justo (el cumplimiento en plazo de la deuda tributaria o la forma de pago de la misma, o, incluso su reducción) a fin de acabar con una diferencia, en este caso la falta de cumplimiento en tiempo y forma por parte del obligado tributario debido a circunstancias cuya razonabilidad debe apreciar dicha Administración.

IV.3.3.1. El aplazamiento o fraccionamiento de pagos (arts. 81 y 82).

Dispone el artículo 82.1 del LGT que «para garantizar los aplazamientos o fraccionamientos de la deuda tributaria, la Administración tributaria podrá exigir que se constituya a su favor aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución».

Este principio general de prestación de garantías encuentra en dicho artículo 82 LGT dos excepciones en forma de facultades que se conceden a la Administración y en las cuales concurre el elemento de indeterminación las cuales podríamos distinguir como:

- **El juicio o la estimación de suficiencia.**
- **La dispensa total o parcial de la prestación de garantías.**

En cuanto a lo primero, se faculta en el párrafo II del artículo 82.1 LGT a la Administración para que, cuando el obligado tributario justifique que no es posible obtener dicho aval o certificado o que su aportación compromete gravemente la viabilidad de la actividad económica (condición previa que implica la solicitud y la prueba por parte del contribuyente de dichas situaciones), se admitan garantías que consistan en hipoteca, prenda, fianza personal y solidaria u otra **que se estime suficiente** u adoptar medidas cautelares, en los términos previstos en el artículo 81 LGT, en sustitución de las garantías. La apreciación de la suficiencia de las garantías puede ser compleja e incluso contradictoria entre distintas Administraciones a la hora de estimar activos o valores de gran riesgo o aleatoriedad: piénsese en el ofrecimiento de los resultados de una cosecha futura o en el de una cartera de valores consistentes en inversiones en mercados de futuros.

En cuanto a lo segundo, el artículo 82.2 LGT faculta a la Administración tributaria para **dispensar total o parcialmente** de la prestación de garantías en tres casos:

- a) En aquellos casos en que las deudas tributarias de **cuantía inferior** a la que fije la normativa tributaria. Esta excepción podrá limitarse a solicitudes formuladas en determinadas fases del procedimiento de recaudación. En este supuesto no debería existir posibilidad de indeterminación pues lo que el precepto efectúa es una doble remisión normativa: respecto a la fijación de cuantías y a la concreción del momento procedimental recaudatorio en el que pueda, en su caso, solicitarse la dispensa.
- b) El segundo supuesto del artículo 82.2 b) LGT establece una premisa: que el obligado carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y tres consecuencias en el supuesto de que la Administración ejecutara su patrimonio:
 - que la ejecución pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva,
 - igualmente, que pudiera afectar al nivel de empleo de la actividad económica respectiva,
 - o que pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda pública, en la forma prevista reglamentariamente.
- c) Finalmente, el artículo 82.2.c) LGT se remite a los demás casos que establezca la normativa tributaria.

Es en el apartado b) del artículo 82.2 donde se observa indeterminación en sus tres incisos. En el primero, por cuanto toda deuda tributaria afecta a las cuentas de explotación de una sociedad, profesional o empresario ¿cuándo lo hace de forma sustancial?, ¿sólo si conduce a incurrir en una situación concursal?; en el segundo, pues «nivel» de empleo también es impreciso, aunque también se le aplica el término que sea «sustancial» ¿cuando ocurre ello?, ¿sólo si conduce al cierre o deslocalización de la sociedad o basta que sea significativo en relación a la actividad? y, finalmente, ¿cómo se medirán los graves quebrantos para la Hacienda pública? Pues, paradójicamente podría argumentarse que la exigencia completa de sus débitos a un obligado tributario podría producir el

efecto anuncio de inducir al cumplimiento adecuado a otros equivalentes, o a la inversa, que si se generalizasen las dispensas podría desincentivarse a los cumplidores. Parece, pues, de muy difícil o rara aplicación práctica dicho inciso.

El Dictamen del Consejo de Estado no se pronunció sobre dicho precepto.

IV.3.3.2. La ejecución de embargos (arts. 167 a 171).

La nueva LGT regula en sus artículos 167 a 171 las fases de iniciación y desarrollo del procedimiento de apremio, el cual constituye la tercera fase en la cual puede realizarse la recaudación de las deudas tributarias, las cuales enumera el artículo 160.2 LGT: en período voluntario, mediante el pago o cumplimiento del obligado tributario, en los plazos legalmente establecidos (art. 62 LGT), en período ejecutivo, una vez transcurridos dichos plazos mediante el pago o cumplimiento espontáneo del obligado tributario y, finalmente, en defecto de los dos anteriores, a través del procedimiento administrativo de apremio.

Por ello, dado su carácter de última instancia administrativa en el procedimiento de recaudación, parece lógico que la ley introduzca una mayor flexibilidad en la actuación de la Administración, pues en tal momento procedimental ésta se enfrenta a un incumplimiento que intenta solventar. Esta flexibilidad se traduce normativamente en una serie de conceptos en los que se advierte el elemento de la indeterminación, los mas relevantes de los cuales serían:

El artículo 168 LGT establece una **facultad de opción** en favor de la Administración. Frente al principio general (art. 168, I) de que si la deuda tributaria estuviera garantizada se procederá en primer lugar a ejecutar la garantía a través del procedimiento administrativo de apremio. No obstante, la Administración tributaria podrá optar por el embargo y enajenación de otros bienes o derechos en dos supuestos:

- a) Cuando la **garantía** anteriormente aportada **no sea proporcionada** a la deuda garantizada (surgiría aquí la duda de por qué se aceptó anteriormente una garantía que ahora se considera insuficiente. Cabe entender, en cambio, que el precepto se aplicará, normalmente, en supuestos en los que se ha producido depreciación notoria de las garantías prestadas: obsolescencia o destrucción de activos, minusvalías de valores, etc.).
- b) Cuando el obligado tributario lo solicite, señalando bienes suficientes al respecto, lo cual introduce, a su vez, la necesidad de un nuevo juicio de apreciación por parte de la Administración para apreciar dicha «suficiencia».

En ambos casos, la garantía prestada quedará sin efecto en la parte asegurada por los embargos.

El artículo 169.2 LGT introduce el criterio de **mayor facilidad en la enajenación**. Esta facultad administrativa supone que si la Administración y el obligado tributario no hubieran acordado otro orden diferente a la secuencia que se contiene en las letras a) a i) de dicho artículo 168.2 LGT (los cuales bienes van desde el dinero efectivo hasta los derechos realizables a largo plazo), se embargarán los bienes del obligado tributario teniendo en cuenta la mayor facilidad de su enajenación, teniendo dicha facultad el límite de que debe suponer la menor onerosidad de ésta para el obligado. Dicha apreciación de facilidad no siempre será sencilla, pues puede ocurrir, en ocasiones, que intereses concurrentes (piénsese en la demanda de solares o naves industriales por parte de los colindantes al embargado) supongan una demanda que, si bien facilite el pago de la deuda, suponga un grave quebranto para el embargado en cuyo caso entrará en juego la conciliación entre tal facilidad y el límite de la menor onerosidad.

El artículo 169.3 establece el **juicio de realización en corto plazo** al señalar que: «A efectos de embargo se entiende que un crédito, efecto, valor o derecho es realizable a corto plazo cuando en circunstancias normales y a juicio del órgano de recaudación pueda ser realizado en un plazo no superior a seis meses».

El artículo 169.4 establece la **presunción de considerar cubierta la deuda**. Establece dicho artículo que: «Siguiendo el orden establecido según los criterios del apartado 2 de dicho artículo se embargarán sucesivamente los bienes o derechos conocidos en este momento por la Administración tributaria hasta que se presuma cubierta la deuda. En todo caso, se embargarán en último lugar aquellos para cuya traba sea necesaria la entrada en el domicilio del obligado tributario». Existen, pues, dos ámbitos en los cuales existe una indeterminación en cuanto a la actuación de la Administración. En primer lugar, el grado de conocimiento de los bienes embargables por parte de la Administración, pues éste supone una labor de averiguación que puede chocar con numerosas dificultades (deficiencias –o carencia– de intercambio de datos entre distintas Administraciones tributarias, situación de bienes en paraísos fiscales o Estados que no ofrecen intercambio de información, etc.); por ello, en la práctica, el conocimiento se concentrará, según el viejo principio *rebus sic stantibus*, en aquellos bienes ya conocidos de antemano o de fácil identificación, so pena de prorrogar los procedimientos hasta el infinito. En segundo lugar, la Administración debe efectuar una presunción de suficiencia de que los bienes embargados sirven para cubrir la deuda tributaria objeto de embargo, apreciación que no escapará, sin duda, de posibles errores de apreciación o de la existencia de vicios ocultos en los bienes embargados.

El artículo 170.5 expone el **juicio de apreciación de solvencia** del obligado tributario a efectos de acordar una intervención administrativa. Dispone que: «Cuando se ordene el embargo de establecimiento mercantil o industrial o, en general, de los bienes y derechos integrantes de una empresa, si se aprecia que la continuidad de las personas que ejercen la dirección de la actividad pudiera perjudicar la solvencia del obligado tributario, el órgano competente, previa audiencia del titular del negocio u órgano de administración de la entidad, podrá acordar el nombramiento de un funcionario que ejerza de administrador o que intervenga en la gestión del negocio de la forma que reglamentariamente se establezca, fiscalizando previamente a su ejecución aquellos actos que se concreten en el acuerdo administrativo». También aquí la indeterminación es doble, pues, en primer lugar debe establecerse si

la empresa se encuentra en riesgo de insolvencia (la existencia de indicio de la cual es obvia, pues en otro caso, probablemente, la Administración no hubiera tenido que recurrir al embargo), pero debe determinarse si esta insolvencia es transitoria o irresoluble; y, en segundo lugar, se establece un trámite de audiencia que puede calificarse de vacuo (pues difícilmente nadie, ningún empresario se calificará como causante de la insolvencia de su empresa o incapaz para continuar en su dirección), para, en fin, posibilitar que la Administración actuante nombre un funcionario como gestor.

Finalmente, el artículo 171.1 concede una **facultad de concreción** por parte de la Administración respecto de los bienes trabados. Dispone que: «Cuando la Administración tributaria tenga conocimiento de la existencia de fondos, valores, títulos u otros bienes entregados a una determinada entidad de crédito u otra persona o entidad depositaria, podrá disponer su embargo en la cuantía que proceda... Si de la información suministrada por la persona o entidad depositada se deduce que los fondos, valores, títulos u otros bienes existentes, no son homogéneos o que su valor excede del importe señalado en el apartado 1 del artículo 169 (cuantía suficiente para cubrir la deuda, los intereses, los recargos y las costas del procedimiento de apremio), se concretarán por el órgano competente los que hayan de quedar trabados. El órgano administrativo tiene, según este precepto, la doble facultad de apreciar la no homogeneidad entre los tipos de bienes embargados (se supone que en cuanto a los criterios ya señalados de valoración y facilidad de realización) y la de concretar, es decir, identificar, aquellos que individualmente sean objeto de la diligencia de embargo.

IV.3.3.3. La dación en pago (art. 60.2 y referencia a la Ley del Patrimonio Histórico).

Dentro de las formas de pago de la deuda tributaria establece el artículo 60.1 de la nueva LGT que: «Podrá admitirse el pago en especie de la deuda tributaria en periodo voluntario o ejecutivo cuando una ley lo disponga y en los términos y condiciones que se prevean reglamentariamente».

Este precepto es un trasunto para el orden tributario de la disposición general del artículo 1.175 del Código Civil, la cual dispone que: «El deudor puede ceder sus bienes a los acreedores en pago de sus deudas. Esta cesión, salvo pacto en contrario, sólo libera a aquél de su responsabilidad por el importe líquido de los bienes cedidos».

Concurre, pues, en vía administrativa el elemento de indeterminación por partida doble, pues se manifiesta en cuanto a la apreciación de la oportunidad de aceptar esta figura y, consecuentemente, ajustar la valoración de los bienes entregados, según el criterio del órgano administrativo competente, a la deuda tributaria contraída.

Dicho precepto contempla un supuesto expresamente previsto en algunas leyes, así la Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio, la cual en su artículo 36.2 estableció qué: «El pago de la deuda tributaria podrá realizarse mediante la entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español que estén inscritos en el Inventario General de Bienes Muebles o en el Registro General de Bienes de Interés Cultural, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español».

Dicho artículo 73 de la LPH redactado según la disposición adicional 10.^a de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, admitió la dación, en la forma que reglamentariamente se determinase, respecto a las deudas tributarias devengadas en los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto sobre el Patrimonio, en el IRPF y en el Impuesto sobre Sociedades. Añadiendo, además, que: «No se someterán al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ni al de Sociedades, los incrementos o disminuciones de patrimonio que se pongan de manifiesto en el momento de la entrega de los citados bienes como dación en pago de cualquiera de los impuestos citados».

La posibilidad de aceptar tal dación en pago se admite también respecto a los impuestos gestionados por las Comunidades Autónomas al disponer la disposición adicional 11.^a de la citada Ley 30/1994 que: «A los efectos de lo dispuesto en los artículos 60.1, 64.1 y 69.1.a) de esta ley y en el artículo 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del PHE, la valoración de tales bienes por las Comunidades Autónomas se realizará por sus órganos competentes según las respectivas normas reguladoras. Asimismo la valoración se realizará por los mismos órganos cuando la donataria sea una Comunidad Autónoma».

Obsérvese que aquí la indeterminación es doble: por una parte, funcional pues se remite la determinación del órgano competente a cada Comunidad Autónoma y, por otra, la general resultado de todo proceso de valoración.

IV.3.3.4. Los procedimientos concursales (arts. 164.4 y 43.1.c)].

El procedimiento administrativo de recaudación dirigido a obtener el pago de las deudas tributarias contraídas es uno de los que ofrece, normativamente, mayores posibilidades de flexibilidad y transacción para la Hacienda pública.

En principio, la LGT efectúa una remisión normativa. Así en su disposición adicional octava señala, bajo el epígrafe *Procedimientos concursales* que: «Lo dispuesto en esta ley se aplicará de acuerdo con lo establecido en la legislación concursal vigente en cada momento». Y en su artículo 164.2 que: «En caso de concurso de acreedores se aplicará lo dispuesto en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal y, en su caso, en la Ley General Presupuestaria, sin que ello impida que se dicte la correspondiente providencia de apremio y se devenguen los recargos del período ejecutivo si se dieran las condiciones para ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso».

Sin embargo, pese a tal remisión normativa, el ámbito de maniobra en tales procedimiento por parte de la Administración queda patente examinando los preceptos de la nueva LGT. Así, el artículo 163.1 es taxativo al proclamar qué: «El procedimiento de apremio es exclusivamente administrativo. La competencia para entender del mismo y resolver todas sus incidencias corresponde únicamente a la Administración tributaria», añadiéndose que el procedimiento de apremio no será acumulable a los judiciales ni a otros procedimientos de ejecución y que se iniciará e impulsará en todo caso de oficio (art. 163. 2 y 3).

Pero esta *vis atractiva* de la Administración tributaria en el procedimiento de apremio no debe ser absoluta pues cabe la concurrencia con situaciones mercantiles anormales de las sociedades en las cuales, aunque sea como acreedor privilegiado, la Hacienda pública debe conjugar sus intereses con los de otro acreedores.

Pero incluso en tales supuestos anormales, la dicción de la LGT favorece la flexibilidad y posibilidades transaccionales de la Administración. En efecto, el artículo 164.4 de la ley señala que el carácter privilegiado de los créditos tributarios otorga a la Hacienda pública el derecho a la abstención en los procedimientos concursales. Se trata pues de una facultad «omisiva», de no intervención.

Sin embargo, a continuación dicho artículo 164.4 LGT establece un importante ámbito de negociación por parte de la Administración.

En primer lugar se establece que la Hacienda pública podrá suscribir en el curso de estos procesos (esto es, los regulados en la L 22/2003, de 9 de julio, Concursal) los acuerdos o convenios previstos en la legislación concursal. Y especifica a continuación que la actuación de la Administración no puede perjudicar a los restantes acreedores: la Administración puede acordar de conformidad con el deudor y con las garantías que se estimen oportunas unas condiciones singulares de pago las cuales no pueden, sin embargo, ser más favorables para el deudor que las recogidas en el convenio o acuerdo que ponga fin al proceso judicial. Entre los términos de dicho acuerdo se contempla la compensación de créditos (que pudiera tener el deudor) según lo previsto en la normativa tributaria.

Obsérvese que la indeterminación en el proceso concursal concluido por la Administración con acuerdo con el deudor se centra en dos aspectos que pueden generar problemas en la práctica:

- Fijación de unas condiciones «singulares» del pago para el deudor inmerso en el proceso concursal, con lo cual pudiera quebrarse el principio de igualdad respecto a contribuyentes análogos.
- Necesidad de que las condiciones de dicho pago no sean más «favorables» para el deudor que las establecidas en el convenio para el conjunto de los acreedores lo cual puede, sin duda, originar conflictos de apreciación con los mismos.

La línea de la LGT es de todos modos tajante, pues como dispone el artículo 164.4, *in fine*: «Para la suscripción y celebración de los acuerdos y convenios a que se refiere el párrafo anterior se requerirá únicamente la autorización del órgano competente de la Administración tributaria». Es pues, en este caso, plena la discrecionalidad del órgano administrativo, dada la exclusividad que le confiere la ley en la autorización del convenio concursal. Ello no impide que dicha autorización deba entenderse sometida a los principios generales que rigen la formación de voluntad de los órganos administrativos y que en casos de existencia de vicios en ella: arbitrariedad, desviación de poder, indefensión, notoria desigualdad con deudores equivalentes, pudiera someterse tal autorización al examen y control de los Tribunales.

IV.3.4. Terminación excepcional.

IV.3.4.1. La condonación (art. 75).

a) La condonación automática.

b) La condonación graciable.

c) La condonación excepcional en supuestos de siniestro o calamidades.

Alude el Código Civil entre los modos de extinción de las obligaciones, en su artículo 1.156 a la condonación, regulando dicho instituto legal en sus artículos 1.187 a 1.191. La doctrina civilista, así POTHIER, asimila la condonación a los supuestos de donación y a ello no es ajeno el articulado del Código Civil. Muy claramente expone su artículo 1.187 que: «La condonación podrá hacerse expresa o tácitamente. Una y otra estarán sometidas a los preceptos que rigen las donaciones inoficiosas. La donación expresa deberá, además, ajustarse a las formas de las donaciones inoficiosas».

No es extraño, pues, que tanto la legislación como los autores hayan tratado, en el ámbito tributario, con prevención esta figura al suponer la disposición, en forma de liberalidad, de caudales o créditos públicos.

Sistemáticamente, suelen distinguirse tres modalidades de compensación: la automática que se produce *–ex lege–* cuando concurren los supuestos que la norma establece, la graciable cuando depende de una decisión voluntaria y discrecional del órgano tributario competente y la excepcional que concurre cuando en situaciones de desastre, siniestro o calamidad se acuerdan rebajas o exenciones en determinados tributos y en favor de los afectados.

Es ésta una figura que en Derecho tributario ha sido sistemáticamente criticada por la doctrina por cuanto pudiera suponer de menoscabo respecto al principio de igualdad en la regulación de las obligaciones tributarias y de su cumplimiento.

Ello queda claro examinando la evolución que han seguido los preceptos de la LGT en sus sucesivas redacciones.

En la de 1963 el artículo 89.2 de la LGT disponía que: «Las sanciones tributarias solo podrán ser condonadas de forma graciable, lo que se concederá discrecionalmente por el Ministro de Economía y Hacienda el cual ejercerá dicha facultad directamente o por delegación. Será necesaria la previa solicitud de los sujetos infractores o responsables y que renuncien expresamente al ejercicio de toda acción de impugnación correspondiente al acto administrativo. En ningún caso será efectiva hasta su publicación en el BOE». El desarrollo procedimental de dicha solicitud se regulaba en los artículos 125 a 128 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (RD 1991/1981, de 20 de agosto, modificado por el RD 2631/1985, de 18 de diciembre) y en la Orden de 25 de febrero de 1986.

La redacción dada por la Ley 25/1995 de la LGT también en su artículo 89.2 estableció tan importantes restricciones que hacían inviable en la práctica su aplicación o incluso su pretensión por parte de los obligados tributarios. Señalaba dicho artículo que: «Las sanciones tributarias firmes sólo podrán ser condonadas de forma graciable, lo que se concederá discrecionalmente por el Ministro de Economía y Hacienda. La solicitud se formulará previa petición del interesado, por el Director de la Agencia Estatal de la Administración tributaria o por sus Delegados especiales cuando la ejecución de la sanción impuesta afectase grave y substancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y nivel de empleo de un sector de la industria o de la economía nacional, o bien produjere grave quebranto para los intereses generales del Estado».

A la luz del texto de dicho precepto, con su referencia a sectores de la industria o economía nacional la figura del interesado quedaba desdibujada por completo pues, en realidad, la solicitud debía proceder, para ser viable, de todos o la mayoría de los contribuyentes de un específico ámbito afectados por una decisión administrativa. Por ello la condonación graciable («gremial» por así decirlo) se equiparaba a la condonación excepcional mentada para los supuestos de catástrofes.

La nueva LGT establece en su artículo 75 que: «Las deudas tributarias sólo podrán condonarse en virtud de ley, en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen».

Ciñéndonos a los tres supuestos de condonación antes apuntados puede apuntarse que:

- A) la condonación automática encuentra reflejo en la nueva LGT en sede de sanciones en los dos tipos de reducción de las mismas que contempla en su artículo 188.
- B) la condonación graciable, salvo que fuera expresamente prevista por una ley, desaparece.
- C) la condonación excepcional, dada la remisión que efectúa el artículo 75 a la ley parece que, en pura lógica, seguirá aplicándose en supuestos de siniestros graves. Ahora bien, tal y como prueban normas recientes esta vía de beneficio tributario puede adoptar formas diversas: sea la pura condonación cuando, por ejemplo, contempla el Real Decreto-Ley 2/2002, de 5 de abril, relativo a beneficios fiscales para paliar los daños producidos por lluvias torrenciales ocurridas en Santa Cruz de Tenerife y otros lugares de Tenerife en 31 de marzo de 2002 –exención de cuotas del IBI, en singular–, sea el adelanto de indemnizaciones y consecuente subrogación del Estado que se establece en el artículo 5 del Real Decreto-Ley 4/2003, de 20 de junio (BOE del 21) sobre actuaciones para el abono de indemnizaciones en relación a los daños ocasionados por el accidente del buque «Prestige» desistiendo a cambio de dichas indemnizaciones no sujetas a tributación los perjudicados de cualquier acción, procedimiento o reclamación presente o futura.

IV.3.4.2. La revocación (art. 219).

El artículo 213 de la nueva LGT regula los supuestos y los medios según los cuales pueden ser objeto de revisión los actos y actuaciones de aplicación de los tributos y los actos de aplicación de sanciones tributarias y, en concreto desarrolla tres:

- a) Los procedimientos especiales de revisión.
- b) El recurso de revisión, y
- c) Las reclamaciones económico-administrativas.

A su vez, respecto a los procedimientos especiales de revisión, el artículo 216 de la LGT enumera cinco:

- a) Revisión de actos nulos de pleno derecho.
- b) Declaración de lesividad de actos anulables.
- c) Revocación.
- d) Rectificación de errores.
- e) Devolución de ingresos indebidos.

Puede afirmarse que, tanto por su plasmación legal como por los antecedentes jurisprudenciales, los supuestos del artículo 213 b) y c) de la LGT tiene un carácter reglado por específico sometimiento al control de los Tribunales.

En cuanto a los procedimientos de revisión del artículo 216 LGT, los dos primeros apartados a) y b) tienen una naturaleza plenamente jurídica, si bien en el supuesto de la declaración de lesividad ésta debe conjugarse con la acreditación cuantitativa por parte de la Administración de que un determinado acto o resolución supone un daño para el interés público (art. 218 LGT) . En cuanto a los supuestos de los apartados d) y e), la aplicación de la norma debiera ser casi automática, bien fuera por la constatación del error concurrente en el acto dictado, bien por la mera constatación del ingreso indebido que dé lugar a la devolución a partir de los datos acarreados al expediente, supuestos regulados, respectivamente, por los artículos 220 y 221 LGT.

El supuesto de indeterminación, en este ámbito de la LGT, surge al tratar en su artículo 219 la revocación.

Dicho precepto puede ser examinado bajo tres aspectos, el de su operatividad, el de los supuestos de su aplicación y el de su desarrollo procedimental, es decir:

- a) La revocación es concebida como una facultad de la Administración en la que concurren tres requisitos:
 - Sólo puede ser iniciada de oficio por la propia Administración y será competente para declararla el órgano que reglamentariamente se establezca, el cual (art. 219.3 LGT) deberá ser distinto del órgano que dictó el acto.

- Sólo puede iniciarse mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción (art. 219.2 LGT).
 - Se establecen por la ley (art. 219.1, párrafo II) una serie de interdicciones a la posibilidad de ejercitar por la Administración esta potestad: la revocación no podrá constituir en ningún caso dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, ni ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico.
- b) Cobra, vistas las anteriores cautelas, interés el examen de los supuestos objetivos en los cuales la LGT admite el ejercicio de la revocación de los actos administrativos en materia tributaria.
- Tales son:
1. Cuando se estime que los actos infringen manifiestamente la ley.
 2. Cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado.
 3. Cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados.
- c) Procedimentalmente regula la revocación el artículo 219 en sus apartados 3), 4) y 5). Resumidamente puede señalarse que:
1. Se dará audiencia al interesado.
 2. Se incluirá un informe del órgano de asesoramiento jurídico (de la Administración actuante) sobre la procedencia de la revocación.
 3. Se resolverá y notificará el acuerdo en el plazo de seis meses desde la notificación de la iniciación de este procedimiento especial.
- d) Dicho acuerdo pone fin a la vía administrativa (art. 219.5) con lo cual se abre paso el recurso a los recursos judiciales.

Para la apreciación del instituto de la revocación puede resultar interesante la alusión tanto a los preceptos de la anterior LGT como a los criterios contenidos en el Dictamen del Consejo de Estado respecto al anteproyecto de la presente LGT. En dicho Dictamen se efectuó análisis comparativo de la anterior LGT respecto al anteproyecto. La primera, en su artículo 154, articulaba un procedimiento de revisión de inicio por anulabilidad –por infracción manifiesta de ley– de los actos tributarios que el Consejo de Estado consideró subsistente en el ámbito tributario a pesar de que la Ley 4/1999 determinó su supresión en el marco de la Ley 30/1992. Con ello se pretendía reflejar la naturaleza propia de la razón jurídico-tributaria manteniendo, a la vez, su conexión con el resto del ordenamiento tributario.

Achacaba el Consejo de Estado a la LGT el que, pese a dedicar todo un capítulo a la «revisión de actos en materia tributaria» (en sentido amplio), no contemplara en ninguno de sus preceptos la posibilidad de revocación de los actos tributarios de gravamen, a diferencia de lo que ocurre en el ámbito administrativo general donde la Ley 30/1992, tras regular la revisión de oficio y la declaración de lesividad de los actos meramente anulables, establece en su artículo 105.1, que «las Administraciones Públicas podrán revocar en cualquier momento sus actos de gravamen o desfavorables, siempre que tal revocación no constituya dispensa o exención no permitida por las leyes, o sea contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico».

V. LA INDETERMINACIÓN EN EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR

El examen del articulado de la nueva LGT relativo a la «Potestad sancionadora» desarrollada en su Título IV artículos 178 a 212 de la ley permite apreciar que, aún en aras de una notable prolijidad y casuística tal vez más propio de un reglamento que de una ley, el legislador ha intentado que, al menos en cuanto a la cuantificación de las sanciones, se avanzara hacia el logro de la seguridad jurídica para determinarlas. Siguen persistiendo, sin embargo, elementos de inconcreción en la apreciación de la existencia de los ilícitos tributarios.

V.1. La determinación en la cuantificación de las sanciones en la nueva ley (art. 181 y ss.).

El anteproyecto de la LGT introducía en su artículo 184.3 el concepto «base de la sanción». Al respecto disponía que: «A efectos del cálculo de la sanción, cada infracción tributaria se calificará de forma unitaria como leve, grave o muy grave y la sanción que proceda sobre la totalidad de la base de la sanción que en cada caso corresponda, salvo en el supuesto del apartado 6 del artículo 187».

El Dictamen del Consejo de Estado de 22 de mayo de 2003 respecto a este artículo contiene una atinada apreciación acerca de los supuestos de indeterminación normativa. Señala en su epígrafe D.6: «la primera observación que plantea el artículo transcrito es la relativa al concepto de "base de la sanción al que se refiere también el artículo 186.1 b) del anteproyecto a efectos de la determinación del perjuicio económico para la Hacienda pública».

Se ha objetado en el expediente que se trata de un concepto excesivamente indeterminado.

Sin embargo, si se examinan los artículos 187 a 189 del anteproyecto, en cada uno de ellos se determina qué debe entenderse por "base de sanción". Por ejemplo, en el caso de la infracción consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de la autoliquidación, se señala que la base será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción. O en el caso de la infracción consistente en incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones, la base será la cuantía de la liquidación, en el caso de que no se hubiera presentado declaración o la diferencia entre la cuantía que resulte de la adecuada liquidación del tributo y la que hubiera procedido de acuerdo con los datos declarados».

Objeta, por el contrario, el Dictamen del Consejo de Estado que desde el artículo 190, en adelante, del anteproyecto ya no se señalaba expresamente cuál fuera la base de la sanción sino que esta base se determina por referencia al porcentaje en el cual se cifre la sanción. Y además, para una misma infracción, se configuran distintos tipos de bases. Alude por ello al ejemplo del artículo 190 del anteproyecto el cual distinguía entre la infracción consistente en no imputar o imputar incorrectamente bases imponibles, rentas o resultados de las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas. El criterio del Consejo de Estado fue que todos los artículos que fijasen sanciones proporcionales debían estructurarse de igual manera, incluyendo una referencia expresa a la base de la sanción.

El artículo 185.1.h) del anteproyecto tipificaba como infracción «no presentar en plazo auto-liquidaciones o declaraciones, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda pública, o incumplir por las personas físicas que no realicen actividades económicas la obligación de comunicar el domicilio fiscal o el cambio del mismo».

Nuevamente, el Dictamen del Consejo de Estado apreció aquí la existencia de un concepto «excesivamente» indeterminado al referirse a «personas físicas que no realicen actividades económicas», reclamando una mayor concreción en el texto.

V.2. La indeterminación en la apreciación de la no sancionabilidad (art. 179.2).

La apreciación de la conducta de los obligados tributarios consiste en una actividad reglada la cual, sin embargo, no está exenta de posibles elementos de indeterminación, la cual da lugar con no poca frecuencia a pronunciamientos dispares según cuales sean los órganos de las Administraciones funcional o territorialmente actuantes.

Dispone el artículo 179.2 de la LGT que: «Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar en los siguientes supuestos» para describir, a continuación, cuatro:

- a) Cuando se realicen por quienes carecen de capacidad de obrar en el orden tributario.
- b) Cuando concurra fuerza mayor.
- c) Cuando deriven de una decisión colectiva para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en la que se adoptó la misma.
- d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones. La LGT, sin ánimo exhaustivo (véase que se dice en el precepto «entre otros»), cita dos supuestos:

- 1.º El haber actuado el obligado tributario amparándose en una interpretación razonable de la norma tributaria o,

2.º Haber ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de la ley, o bien hubieran ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado tributario siempre que en las circunstancias que plantean las consultas exista una igualdad sustancial y no hayan sido modificados los criterios que dieron lugar a la primera.

e) Cuando la conducta sea imputable a una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por las Administraciones tributarias.

El examen de la determinación que concurre en estos supuestos puede aventurarse que sí concurre en el de la letra a), pues la capacidad de obrar es una situación legal que define la propia LGT en su artículo 44 y, remisoriamente, las normas del Derecho privado, singularmente el Código Civil.

El supuesto de la letra c), omisión volitiva en supuestos de decisión colectiva, deviene más bien en un problema de prueba en el procedimiento administrativo, el cual en cada caso concreto podrá ser acreditado: examen de las Actas, de sus asistentes y de los votos en casos de Juntas societarias, justificación de hallarse en otro lugar en el momento de adoptarse la decisión, etc.

Tampoco debería proporcionar mayores problemas el apartado e), pues en suma se trataría de una singularidad de los errores de hecho que puede, en general, corregir la Administración en sus actuaciones. Un problema que no aborda este apartado, en cambio, es el de si el error no es objetivo y procedente del programa informático sino que se debe a una equivocada asistencia por parte de alguno de los funcionarios o personal de apoyo en supuestos de tributación masiva como la del IRPF. En este caso parece que también, pese a los posibles problemas de prueba que se plantearán (veracidad de los datos aportados por el contribuyente p.ej.), deberá acudir a la rectificación por la Administración de los errores de hecho.

Sin embargo, en los supuestos de las letras b) y d) no cabe duda que se mantiene un claro elemento de indeterminación, alguno de cuyos supuestos se exponen a continuación.

V.2.1. Fuerza mayor.

Se trata de un concepto históricamente procedente del Derecho privado cuya aplicación al derecho tributario, dado el carácter y la indisponibilidad que exige la ley para la exacción de los caudales públicos no es siempre sencilla.

Sirvan dos ejemplos en forma de resoluciones judiciales que se orientan por líneas contrarias.

Así, la STSJC de 5 de marzo de 1991 (NFJ001134) ante un caso en el cual un sujeto pasivo padeció un repentino accidente vascular cerebral por trombosis la cual enfermedad limitó su capacidad física y mental a un total estado vegetativo, no habiendo presentado en plazo las declaraciones

tributarias a las cuales estaba obligado. El Tribunal en su FD 1.º en alusión al supuesto de no responsabilidad previsto en el artículo 77.4.b) de la LGT en su redacción anterior, igual al de la presente ley expone que: «El caso fortuito y la fuerza mayor, como supuestos de incumplimiento de obligaciones, han sido examinados y regulados desde antiguo, habiendo tenido gran preponderancia histórica el concepto integrado por elementos positivos, condensado en la célebre definición de VINNIO: *Omne quod humano capio praevidere non potest nec cui praevisio potest resisti*, concepción tradicional que ha influido fundamentalmente en el Código Civil, en cuyo artículo 1.105 *in fine* se refiera: aquellos sucesos que no hubieran podido preverse o que previstos, fueran inevitables». Y por aplicación conjunta de tal artículo del Código Civil y del artículo 77.4.b LGT concluyó el Tribunal exonerando la responsabilidad al contribuyente en materia de infracciones tributarias en tal supuesto.

Sin embargo, esta línea de exoneración no es unánime. Con unas circunstancias, ciertamente más benignas que las anteriores, ante el planteamiento de una sociedad que alegaba graves dificultades de tesorería y financiación para impugnar la sanción por falta de ingresos tributarios, considerando la concurrencia de estado de necesidad y fuerza mayor la RTEAC de 15 de diciembre de 1994 reputa las sanciones impuestas, fundamentándola en una doble argumentación contenida en su Considerando 3.º:

- 1.º Genéricamente, no son admisibles las alegaciones de la interesada respecto a la concurrencia de «fuerza mayor» como determinante de ausencia de responsabilidad –o «eximente de fuerza mayor» como ella la denomina– puesto que tal circunstancia se dará, siguiendo la doctrina más solvente sobre el tema, cuando el sujeto agente se vea compelido a actuar contra normas por causas externas e insuperables, ajenas a su voluntad, pero no por causas internas de la actividad del sujeto pasivo como se desprende se dieron en el caso presente, o por lo menos, no resultan suficientemente acreditadas las causas supuestamente externas, circunstancia teórica que se puede relacionar también con la norma jurídica privada que diferencia entre caso fortuito y fuerza mayor respecto del cumplimiento de las obligaciones, tal como previene el artículo 1.105 del Código Civil, observándose que no se responderá de aquellos sucesos que no hubieran podido preverse o que, siendo previstos, fueran inevitables, circunstancias que, como se indicó, no fueron acreditadas en aquel caso concreto.
- 2.º Respecto a la concurrencia de un «estado de necesidad», el TEAC que el artículo 77 de la LGT (anterior) no mencionaba tal circunstancia como modificadora de la correspondiente responsabilidad tributaria, caso subsumible en la anterior de «fuerza mayor» dentro del Derecho tributario sancionador, al que, efectivamente, son de aplicación los principios del Derecho penal pero con «ciertos matices» como indica el mismo Tribunal Constitucional en su Sentencia de 8 de julio de 1981, matices que llevan al TEAC a rechazar la consideración del llamado penalmente «estado de necesidad», cuyos elementos no son encuadrables dentro de la relación jurídico-tributaria o, a lo sumo, integrados en la causa genérica de «fuerza mayor».

V.2.2. Interpretación razonable.

Dicho principio, el de no admitir la sancionabilidad en aquellos casos en el que el contribuyente ha efectuado su tributación con arreglo a una interpretación razonable de la norma (con lo cual, de nuevo, quedan patentes los dos principios repetidamente señalados, de existencia de conceptos normativos indeterminados y el de la apreciación de criterios de razonabilidad para su resolución) ha sido reiteradamente recogido por la jurisprudencia.

Sirvan como ejemplos las Sentencias del Tribunal Supremo de 22 y 31 de julio de 2000 [Recursos 7073/1995 (NFJ009587) y 7276/1995 (NFJ09634)] en las cuales (en sus sendos FD 7.º) se señala como conclusión de la pretensión sancionadora planteada por la Administración que: «De ahí que atendiendo a los presupuestos de culpabilidad exigidos en el ámbito del Derecho sancionador, al cual pertenece el tributario de la misma naturaleza, y de acuerdo con reiterada doctrina constitucional y jurisprudencial –v. gr. las SSTC 76/1990 y las de esta Sala, entre otras muchas más, de 26 de julio y 9 de diciembre de 1997 y demás en ellas citadas– e incluso de conformidad con el propio criterio de la Hacienda –Circular de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 29 de febrero de 1988–, sea procedente entender que siempre que la conducta del obligado tributario pueda ampararse en una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables al caso, quedará excluida la posibilidad de apreciar concurrencia por su parte de culpabilidad, tanto a título de dolo como el de mera negligencia».

V.2.3. Diligencia necesaria.

Pero, pese a lo anterior, no es suficiente que el obligado tributario se ampare en una posible, y razonable, duda interpretativa respecto a una norma sino que es preciso que ello venga acompañado de un «plus» consistente en que en su actuación se pueda apreciar una conducta diligente en cuanto a la manifestación de su situación tributaria (realización de un hecho imponible y cuantificación del mismo).

Es ilustrativa al respecto la jurisprudencia. Así, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de abril de 2000 (NFJ009360) (FD 6.º) establece que: «En relación con la imposición de sanción, la Sala entiende que, dados los hechos origen de la infracción en base a una discrepancia interpretativa, pues **lo discutido no es la interpretación de una norma jurídica que avale el comportamiento del contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias frente a la Administración sino, precisamente, la rectitud o lealtad en el cumplimiento de las mismas, y, concretamente, en la realidad de los datos económicos aportados a la Administración y su adecuación a las rentas declaradas.**

Es cierto que es reiterada la jurisprudencia del TS que tiene declarado que «cuando el contribuyente no sustrae el conocimiento de los elementos determinantes de la base impositiva, sino que la rectificación obedece a una laguna interpretativa o a una interpretación razonable y discrepante

de la norma, que la Administración entiende vulnerada por el sujeto pasivo y obligado tributario, no procede la imposición de sanciones puesto que para ello se exige el carácter doloso o culposo de aquella conducta, y no una simple discrepancia de criterios (SSTS de 5 de septiembre de 1991 y 8 de mayo de 1997), pero la Sala considera, en el presente caso, que no se trata de diferencias interpretativas de una norma sino actuaciones de una ocultación de rendimientos a la Administración tributaria que sólo después de las actuaciones de comprobación e investigación tendentes a su descubrimiento fueron puestos de manifiesto en el Acta de Inspección como incremento no justificado de patrimonio».

Dos son, pues, los elementos, en este ámbito, integrados con el de culpabilidad, aplicable en ejercicio de cualquier potestad sancionadora por la Administración que exige la Jurisprudencia:

- ocultación de rendimientos o declaración inexacta de los mismos,
- elemento que se ve reforzado por el hecho de ser descubierto por labores de comprobación o investigación que haya efectuado la Administración tributaria.

Existe pues en este ámbito la necesidad de efectuar un juicio o apreciación de la conducta de los obligados tributarios que conllevaron a sus posibles incumplimientos.

Al respecto, señala la referida SAN de 17 de abril de 2000 (NFJ009360) que: «El TS ha establecido el criterio (Sentencias, entre otras, de 28 de febrero de 1996 y 6 de julio de 1995) de estimar que la voluntariedad de la infracción tributaria concurre cuando **el contribuyente conoce la existencia del hecho imponible y lo oculta a la Administración tributaria, a diferencia de los supuestos en que lo declara, aunque sea incorrectamente, en razón a algunas deficiencias u oscuridades de la norma tributaria que justifican una divergencia de criterio jurídico razonable y razonada, en cuyo caso nos encontraríamos ante el mero error, que no puede ser sancionable**».

VI. CONCLUSIONES: EL DIFÍCIL EQUILIBRIO ENTRE LOS PRINCIPIOS DE EFICACIA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LA SEGURIDAD JURÍDICA DE LOS CONTRIBUYENTES (ARTS. 103.1, 9.3 Y 24.1 CE)

1.º La aplicación de los conceptos jurídicos indeterminados existentes en la norma tributaria exige una labor que excede de la pura interpretación de los preceptos.

2.º Con independencia del requisito de motivación, que debe concurrir en la elaboración de todo acto administrativo, la existencia y aplicación de los conceptos jurídicos indeterminados exige una especial apreciación y justificación por parte de la Administración actuante dado su carácter singular.

3.º Debe postularse, en la línea que proclama la sentencia de la Audiencia Nacional de 18/1/1996, que en cada caso de aplicación de conceptos jurídicos indeterminados puede hallarse una solución única, y que previamente se hubieran planteado dichos conceptos en forma de proposición disyuntiva (apreciar, en primer lugar, p. ej., si existe «buena fe o no buena fe», o «concepto económico válido en una operación concreta», apreciado lo cual debe hallarse una solución justa a tal indeterminación).

4.º Y consecuentemente, debe ser susceptible de su revisión en las instancias jurisdiccionales cualquier supuesto de aplicación por parte de la Administración de los conceptos jurídicos indeterminados a fin de garantizar la seguridad jurídica de los contribuyentes y su derecho a la tutela efectiva en el ejercicio de sus derechos e interés legítimos.

5.º Finalmente, de *lege ferenda*, instar al legislador a que limitase al máximo la plasmación de conceptos indeterminados en las normas o, al menos, que regulara de forma estricta su aplicación (aunque fuera mediante remisiones reglamentarias) a fin de atenuar las figuras de posible discrecionalidad administrativa.

Al estudiar los problemas que suscita la interpretación de los contratos cita F. DE CASTRO una expresiva frase de MANICK: «El lenguaje es el puente tendido entre dos mundos», es decir, el lazo de comunicación y de unión entre dos personas.

Ocorre, sin embargo, que cuando esta relación se traslada desde el ámbito de los negocios jurídicos entre particulares al de la obligación jurídico-tributaria establecida entre una Hacienda pública y unos concretos contribuyentes es difícil lograr una «horizontalidad» en dicho puente.

La materia tributaria, por su naturaleza económica y por el continuo cambio de las figuras que exigen ser reguladas (piénsese, al respecto, en el comercio electrónico, en la deslocalización de empresas o en los paraísos fiscales con sociedades operantes a través de Internet...), difícilmente pueden ser regulados por el legislador nacional en términos estrictamente determinados.

De ahí la disyuntiva que antes se apuntaba entre eficacia administrativa frente a seguridad jurídica de los contribuyentes; de ahí el reconocimiento a los esfuerzos que se integran en la nueva LGT, para resolver conflictos mediante convenios entre ambas partes; de ahí la constatación de que, tampoco en su texto, esta LGT logra eliminar la existencia de abundantes conceptos indeterminados para su aplicación y, en consecuencia, mantiene ámbitos difusos respecto a la seguridad jurídica de los obligados tributarios. De ahí la necesidad de reclamar respecto a cualquiera de ellos la existencia de un control jurisdiccional como última instancia que resuelva tales incertezas.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS Y DESARROLLO LEGISLATIVO DE LA NUEVA LGT

A) Referencias bibliográficas:

- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. [1979] *Derecho Financiero y Tributario*. Ed. EIFT, MH, Madrid.
- ALONSO HERNÁNDEZ, J. [1999] «La base imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. Reserva de ley y conceptos jurídicos indeterminados», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 45, AEAF.
- ARGÜELLES PINTOS, J. y FELTRER BAUZÁ, F., [2002] *Régimen jurídico de la responsabilidad tributaria y su aplicación práctica*. Ed. Aranzadi, Navarra.
- DE CARTRO Y BRAVO, F., [1985] *El negocio jurídico*. Ed. Civitas, Madrid.
- DÍEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A., [1981] *Sistema de Derecho Civil Español*, Volumen I, Madrid.
- FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, A., [1999] *La responsabilidad penal como administrador de hecho o de derecho de personas jurídicas y de terceros*. Recoletos, Garrigues & Andersen, Madrid.
- FERREIRO LAPATZA, J.J., [2003] *El abuso en la aplicación de la norma tributaria en el Anteproyecto de la Ley General Tributaria*, *Aranzadi.es/online*, 24/07/03.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T-R., [1980] *Curso de Derecho Administrativo*, I. Ed. Civitas. Madrid.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E. [1997] *Democracia, Jueces y control de la Administración*. Ed. Civitas, Madrid.
- GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P.M., [2002] «Técnicas convencionales e igualdad tributaria (mitos y paradojas de un aparente conflicto)», *Quincena Fiscal* n.º 14 del 15 de julio de 2002. Ed. Aranzadi.
- GARRIDO FALLA, F. (Coord.), VVAA, [1980] *Comentarios a la Constitución*, Ed. Civitas. Madrid.
- HERRERA MOLINA, P.M. [2002] «La responsabilidad de los administradores por participación en ilícitos tributarios», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 57 de abril a junio de 2002. Ed. AEAF.
- MATA SIERRA, M.^a Teresa, [1998] *La condonación de la deuda tributaria en el marco de los procedimientos concursales*. Ed. Civitas.
- MATA SIERRA, M.^a Teresa, [2002] *La condonación de la deuda tributaria*. Ed. Lex Nova.
- MORENO FERNÁNDEZ, J.I., [1998] *La discrecionalidad en Derecho Tributario. (Condonación, comprobación, aplazamientos y suspensión)*. Ed. Lex Nova.
- PEÑUELAS I REIXACH, Lluís, [2001] *El pago de impuestos mediante obras de arte y bienes culturales. La dación de bienes del Patrimonio Histórico Español*. Ed. Marcial Pons, Madrid.
- PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, Ángel, [1996] *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria (referidos a la Ley 25/1995)*, Pamplona, Ed. Aranzadi.

- PONT MESTRES, Magín, [2002] «Acerca de la condonación graciable de sanciones tributarias». *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF. Núm. 205, abril.
- ROSEMBUI, T., [1999] *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el dercho tributario..* Ed. Marcial Pons, Madrid.
- SAINZ DE BUJANDA, [1994] *Lecciones de Derecho Financiero*, Madrid.
- SAINZ MORENO, F., [1976] *Conceptos jurídicos, interpretación y discrecionalidad administrativa*. Ed. Civitas, Madrid.
- UÑA REPETTO, J, [2003] «Actas con acuerdo, novedades de la Ley General Tributaria». *Noticias jurídicas*, marzo.

B) Desarrollo legislativo: (se acompaña la fecha de publicación de las distintas fases cuyos textos íntegros son accesibles en los buscadores usuales de Internet):

- 1-7-2001. Informe del Instituto de Estudios Fiscales para la reforma de la LGT.
- 24-1-2003. Informe de la Comisión para el Estudio del Borrador del Anteproyecto de la LGT entregado a Hacienda. (Fuente: Secretaría de Estado para Hacienda. Ministerio de Hacienda).
- 6-3-2003. Anteproyecto de Ley General Tributaria. (Fuente: Dirección general de Tributos. Ministerio de Hacienda).
- 22-5-2003. Dictamen del Consejo de Estado al Anteproyecto de la Ley General Tributaria. (Fuente: Ministerio de Hacienda).
- 3-6-2003. Proyecto definitivo de la Ley General Tributaria. (Fuente: Ministerio de Hacienda).
- 1-7-2003. Proyecto LGT presentado en el Congreso de los Diputados el 6 de junio de 2003, calificado el 10 de junio de 2003.(Fuente: Comisión de Economía y Hacienda. Debate de totalidad).
- 8-7-2003. Proyecto de Ley General Tributaria: sesión extraordinaria del Congreso de los Diputados. Debate de totalidad.(Fuente: Comisión de Economía y Hacienda).
- 25-7-2003. Proyecto de Ley General Tributaria. Ampliación del plazo de enmiendas. (Fuente: Congreso Diputados. Comisión de Economía y Hacienda).
- 10-9-2003. Proyecto de Ley General Tributaria. Aprobación del Pleno del Congreso de los Diputados.
- 16-9-2003. Proyecto de Ley General Tributaria. Avocación del debate y votación. (Fuente: Congreso Diputados. Comisión de Economía y Hacienda).
- 16-9-2003. Proyecto de Ley General Tributaria. Enmiendas e índice de enmiendas al articulado. (Fuente: Congreso Diputados. Comisión de Economía y Hacienda).
- 17-9-2003. Proyecto de Ley General Tributaria. Informe de la Ponencia. (Fuente: Congreso Diputados. Comisión de Economía y Hacienda).

- 24-9-2003. Proyecto de Ley General Tributaria. Dictamen de la y escritos de mantenimiento para su defensa ante el Pleno. Aprobación del Pleno.
- 30-9-2003. Remisión al Senado del Proyecto. Registrada el 29 de Septiembre, reunión de la Comisión el 30 y plazo hasta el 10 de octubre para presentación de enmiendas y propuestas de veto.
- 21-10-2003. Propuestas de veto presentadas al Proyecto de LGT en el Senado.
- 21-10-2003. Enmiendas al Proyecto de LGT en el Senado.
- 10-11-2003. Proyecto de Ley General Tributaria. Informe de la Ponencia. Dictamen de la Comisión. Pendiente de pleno. (Fuente: Senado).
- 20 y 24-11-2003. Proyecto de Ley General Tributaria. Aprobado por el pleno del Senado sin modificaciones.
- 2-12-2003. Boletín Oficial de las Cortes Generales. Serie A número 155-12. Publicación de la aprobación definitiva por el Congreso de la LGT en sesión de pleno efectuada el día 27 de noviembre de 2003, acordándose su publicación el día 28 de noviembre de 2003 por la Secretaría General del Congreso.
- 18-12-2003. Publicación en el BOE de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

TRIBUTACIÓN	IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. EJERCICIO 2004 (CASO PRÁCTICO)	Núm. 30/2005
-------------	---	-----------------



GABINETE JURÍDICO DEL CEF

Extracto:

EL próximo mes de mayo comienza el plazo para presentar la declaración del IRPF correspondiente al ejercicio 2004. A continuación se reproduce un supuesto práctico relativo al citado impuesto con el objeto de ofrecer al lector una visión global de su regulación actual, efectuando un análisis y comentario sobre las cuestiones más relevantes planteadas.

Sumario:

ENUNCIADO.

SOLUCIÓN.

- A) Cuantificación de las rentas obtenidas y régimen de individualización.
 - I. Rendimientos netos del trabajo personal.
 - II. Rendimientos netos del capital inmobiliario.
 - III. Rendimientos netos del capital mobiliario.
 - IV. Rendimientos de actividades económicas.
 - V. Ganancias y pérdidas patrimoniales.
 - VI. Rentas inmobiliarias imputadas.
- B) Unidad familiar. Reducciones en concepto de mínimo personal y familiar.
- C) Reducciones aplicables para determinar la base liquidable.
- D) Cuantificación de la base imponible.
- E) Cuantificación de la base liquidable.
- F) Cuantificación de las deducciones de la cuota aplicables y retenciones a cuenta soportadas.
- G) Cuantificación de la cuota diferencial.

ENUNCIADO

Don Arturo, de 60 años de edad, está casado en régimen legal de gananciales y convive con doña María de 55 años de edad. El matrimonio, residente en Madrid, tiene tres hijos:

- Juan, de 26 años de edad, discapacitado cuyo grado de minusvalía del 60 por 100 ha sido declarado judicialmente tras un accidente de automóvil. No obtiene rentas.
- Irene, de 24 años de edad, soltera y licenciada en Biología por la Universidad Autónoma de Madrid. Becada por el Centro Nacional de Investigaciones Cardiovasculares Carlos III– CNIC (entidad sin fines lucrativos beneficiaria del régimen especial regulado en el Título II de la L 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo) para desarrollar una actividad investigadora según lo dispuesto en el Real Decreto 1326/2003, de 24 de octubre, por el que se aprueba el Estatuto del Becario Investigador, ha percibido en 2004 un importe bruto de 18.000,00 euros, a razón de 1.500,00 euros al mes.
- Ernesto, de 22 años de edad, soltero y estudiante de cuarto año de Arquitectura en la Universidad privada de Navarra. No obtiene rentas.

Las rentas obtenidas en el año 2004 por el matrimonio son las siguientes:

I. RENDIMIENTOS DEL TRABAJO PERSONAL

Doña María, licenciada en derecho, presta servicios como abogada en una entidad financiera, habiendo percibido una retribución bruta anual de 100.000,00 euros y la entidad ha realizado aportaciones a un plan de pensiones sistema de empleo, del que doña María figura como partícipe, por la cuantía máxima legalmente prevista habida cuenta de la edad de doña María y según lo estipulado contractualmente.

La entidad financiera le ha retenido a doña María, a cuenta del IRPF, la cantidad legalmente prevista y 4.500,00 euros en concepto de Seguridad Social. Además, doña María, colegiada por exigencias de su trabajo, ha satisfecho al Colegio de Abogados de Madrid 500,00 euros, según justificantes disponibles.

II. RENDIMIENTOS DEL CAPITAL INMOBILIARIO Y RENTAS INMOBILIARIAS IMPUTADAS

Además de los inmuebles a los que se hace referencia más adelante, el matrimonio es propietario de las siguientes fincas adquiridas con cargo a la sociedad legal de gananciales:

- Vivienda, arrendada sin amueblar, con unos ingresos brutos anuales por alquileres de 15.000,00 euros. Fue adquirida en 2001 por 350.000,00 euros, gastos e impuestos incluidos, y su valor catastral actual revisado asciende a 150.000,00 euros, de los que 45.000,00 euros corresponden al valor del suelo. Se justifican los siguientes gastos incurridos en el ejercicio correspondientes a dicha vivienda:
 - Impuesto sobre Bienes Inmuebles: 1.350,00 euros.
 - Pintado de la vivienda, según factura: 1.650,00 euros.
 - Interés préstamo hipotecario para su adquisición: 5.000,00 euros.
- Chalet en la playa, en Santander, adquirido en 2000 por 400.000,00 euros, gastos e impuestos incluidos, destinado al disfrute familiar siendo utilizado únicamente durante los meses de verano. Su valor catastral actual revisado asciende a 200.000,00 euros, de los que 50.000,00 euros corresponden al valor del suelo, habiendo satisfecho en el ejercicio en concepto de Impuesto sobre Bienes Inmuebles 1.500,00 euros y en concepto de intereses del préstamo hipotecario solicitado para su adquisición 3.000,00 euros.

III. RENDIMIENTOS DEL CAPITAL MOBILIARIO

El matrimonio ha obtenido los siguientes rendimientos del capital mobiliario en 2004:

- En concepto de intereses 2.500,00 euros brutos, con una retención a cuenta del IRPF de 375,00 euros, según certificados de las distintas entidades financieras.

- De la cuenta de valores cotitularizada con sus hermanos, a la que se hace referencia más adelante, un dividendo bruto de 3.750,00 euros, con una retención a cuenta del IRPF de 562,50 euros y unos gastos de administración y depósito, según certificado de la entidad depositaria, de 75,00 euros.
- De la cuenta de valores de la que es titular único, a la que se hace referencia más adelante, un dividendo bruto de 3.750,00 euros, con una retención a cuenta del IRPF de 562,50 euros y unos gastos de administración y depósito, según certificado de la entidad depositaria, de 75,00 euros.

IV. RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

Don Arturo es Arquitecto Técnico en ejercicio libre de su profesión, epígrafe del IAE 421, habiendo determinado un rendimiento neto en estimación directa simplificada de 150.000,00 euros, según lo dispuesto en los artículos 25 y siguientes del TR de la Ley del IRPF.

Los ingresos brutos anuales, superiores a los del año anterior, ascienden a 300.000,00 euros, de los que 100.000,00 euros lo han sido en concepto de honorarios percibidos según lo estipulado como retribución total y pago único por los servicios de dirección de una obra que, en el ejercicio de su profesión, ha venido prestando a lo largo de 3 años, tiempo de duración de la ejecución del contrato.

Las retenciones soportadas a cuenta del IRPF ascienden a 45.000,00 euros, estando exonerado de la obligación de efectuar pagos fraccionados.

Don Arturo viene imputando las rentas de su actividad económica, desde el comienzo de la misma, siguiendo el criterio de caja.

V. GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES

1. Don Arturo y su esposa doña María son propietarios de un terreno adquirido, con cargo a la sociedad legal de gananciales mediante escritura pública formalizada ante notario el 10 de febrero de 1990, por importe de 200.000,00 euros más unos gastos de 30.000,00 euros. El terreno es objeto de urbanización a través de una Junta de Compensación a la que fue aportado por el matrimonio a mediados de 2003 y que actúa con carácter fiduciario.

El 10 de enero de 2004 el matrimonio, cuya actuación en el proceso de urbanización se limita a facilitar su financiación, recibe una primera derrama de la Junta de Compensación, como repercusión de los costes de urbanización realizados hasta dicha fecha, por importe de 35.000,00 euros más el IVA correspondiente al 16 por 100. Dos meses después, el 10 de marzo de 2004, ante la importante oferta recibida de un grupo promotor inmobiliario, el matrimonio formaliza la venta del terreno en escritura pública por un importe de 500.000,00 euros más el IVA correspondiente al 16 por 100.

2. Don Arturo cotitulariza una cuenta de valores con sus hermanos Manuel y Andrea con 20.000 acciones de Telefónica adquiridas en 1988 a razón de 15,00 euros la acción, gastos incluidos, con dinero heredado de su padre.

Asimismo don Arturo es titular de una cuenta de valores en la que tiene depositadas otras 20.000 acciones de Telefónica, adquiridas en enero de 2003 a razón de 8,00 euros la acción, gastos incluidos, con dinero heredado al fallecimiento de su madre en 2001.

En diciembre de 2004 don Arturo vende su paquete de 20.000 acciones por 250.000,00 euros, una vez deducidos los gastos inherentes a la operación.

3. Don Arturo es dueño, por terceras e iguales partes indivisas junto con sus dos hermanos Manuel y Andrea, de un solar sito en Madrid que fue adquirido por adjudicación de herencia al fallecimiento de su madre el 10 de noviembre de 2001. La aceptación de la herencia se formalizó en escritura pública ante notario con fecha 15 de abril de 2002.

El valor del solar a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es de 600.000,00 euros, siendo el valor del tercio ahora heredado por los hermanos 200.000,00 euros, correspondiente a la tercera parte de la finca propiedad de la madre a su fallecimiento. El fallecimiento del padre había tenido lugar veinte años antes, en 1981.

Don Arturo liquidó e ingresó al Tesoro Público en 2002 por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones un total de 15.000,00 euros, de los que 8.000,00 euros corresponden a la citada finca heredada.

El 30 de junio de 2004, en escritura pública de compraventa formalizada ante notario, don Arturo y sus dos hermanos venden la citada finca por 3.000.000,00 de euros.

4. Por otro lado, don Arturo es dueño en pleno dominio de un piso situado en Madrid que le pertenece por cese de condominio y adjudicación según escritura pública formalizada ante notario con fecha 2 de enero de 2004. Dicho piso fue adquirido por don Arturo y sus dos hermanos Manuel y Andrea, por terceras partes indivisas, por donación de su madre formalizada en escritura pública ante notario con fecha 15 de diciembre de 1984.

El citado piso sito en Madrid ha sido vendido por don Arturo, en escritura pública formalizada ante notario con fecha 1 de octubre de 2004, por un precio total de 1.200.000,00 euros.

Se sabe que el valor de los bienes que entraron en la disolución del condominio era de 3.000.000,00 de euros, de los que, de acuerdo con su cuota de participación (una tercera parte), correspondía a cada hermano 1.000.000,00 de euros. Pues bien, don Arturo recibió un lote de bienes valorado en 940.000,00 euros, como consecuencia de un exceso de adjudicación de 60.000,00 euros que le fue compensado en efectivo según consta en la escritura de disolución del condominio.

Se sabe asimismo que los bienes que integraban el lote de don Arturo eran el piso en cuestión, que figuraba por valor de 550.000,00 euros siendo su valor catastral revisado para 2004 de 250.000,00 euros y que ha permanecido desocupado hasta su venta, y el inmueble que constituye la vivienda habitual del matrimonio valorado en 390.000,00 euros con un valor catastral revisado para 2004 de 200.000,00 euros.

Por otro lado, el matrimonio ha realizado un donativo en efectivo de 20.000,00 euros a una Fundación de carácter asistencial que cumple los requisitos de la Ley 1/1998, de 2 de marzo, de Fundaciones de la Comunidad de Madrid, y que está inscrita en el Registro de Fundaciones de la Comunidad de Madrid, según consta en el certificado emitido al efecto por la entidad donataria, que acredita asimismo que se trata de una Fundación incluida en el ámbito de aplicación 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.

VI. OTROS DATOS DE INTERÉS

Cada uno de los cónyuges ha realizado aportaciones a un plan de pensiones sistema individual por la cuantía máxima legalmente prevista, habida cuenta de la edad respectiva de cada uno.

Además, el matrimonio ha realizado aportaciones al plan de pensiones del que figura como beneficiario único su hijo Juan por importe de 16.000,00 euros.

SE PIDE:

Determinar la cuota diferencial por el IRPF en el régimen de tributación, individual o conjunta, que resulte más favorable, sabiendo que no se perciben otras rentas distintas de las recogidas en el enunciado.

SOLUCIÓN**A) CUANTIFICACIÓN DE LAS RENTAS OBTENIDAS Y RÉGIMEN DE INDIVIDUALIZACIÓN****I. Rendimientos netos del trabajo personal.**

1. Beca percibida por la hija Irene.

Constituye una renta sujeta como rendimiento del trabajo personal, según el artículo 16.2 h) del TR de la Ley del IRPF, pero exenta por el artículo 7 j) del mismo, toda vez que se trata de una beca:

- Concedida por una entidad sin fines lucrativos acreedora del régimen especial regulado en el Título II 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.
- Concedida para investigar en el ámbito descrito por el Real Decreto 1326/2003, de 24 de octubre, por el que se aprueba el Estatuto del Becario Investigador.

2. Obtenidos por doña María.

a) Cálculo de las retenciones procedentes soportadas.

Retribuciones íntegras previstas	100.000,00
Minoraciones artículo 82.3 Rto. IRPF	(16.350,00)
Seguridad Social	4.500,00
Mínimo Personal (art. 42 TR Ley IRPF)	3.400,00
Mínimo por descendientes (art.43 TR Ley IRPF) ...	2.550,00
[(1.400 + 1.500 + 2.200)/2]	
Reducción por rendimientos del trabajo (art. 51 TR Ley IRPF)	2.400,00
Reducción por discapacidad descendiente (art. 58.2 TR Ley IRPF y 70 Rto. IRPF) (5.000/2)	2.500,00
Reducción por gastos asistencia descendiente discapacitado (arts. 58.4 TR Ley IRPF y 70 Rto. IRPF) ..	1.000,00
(2.000/2)	
Base para calcular el tipo de retención	83.650,00
Cuota de retención (art. 83 TR Ley IRPF)	30.808,50

Hasta 45.000	13.416,00	
Resto al 45% ($38.650 \times 0,45$)	17.392,50	
Tipo de retención ($30.808,50 \times 100/100.000$)	30,80 ~	31%
Importe de la retención ($100.000 \times 0,31$)		31.000,00

b) Cálculo de la contribución empresarial al plan de pensiones sistema de empleo [art. 60.5 b) del TR Ley IRPF].

Parte general	8.000,00
Por edad superior a 52 años (1.250×3)	3.750,00
Total aportaciones empresariales	11.750,00

c) Cuantificación del rendimiento neto

Retribuciones íntegras	111.750,00
Dinerarias	100.000,00
En especie	11.750,00
Gastos deducibles	(4.800,51)
Seguridad Social	4.500,00
Cuota Colegio profesional	300,51
RENDIMIENTO NETO TRABAJO PERSONAL	106.949,49

II. Rendimientos netos del capital inmobiliario.

Correspondientes a la vivienda alquilada, atribuibles por mitades a ambos cónyuges:

Ingresos íntegros	15.000,00
Gastos deducibles	(15.350,00)
Impuesto sobre Bienes Inmuebles	1.350,00
Gastos conservación y reparación	1.650,00
Intereses capitales ajenos	5.000,00
Amortización ($350.000 \times 0,70 \times 0,030$)	7.350,00
Diferencia	- 350,00
RENDIMIENTO NETO CAPITAL INMOBILIARIO	-

El importe máximo deducible por la totalidad de los gastos no puede exceder de la cuantía de los rendimientos íntegros (arts. 21.1, último inciso, del TR de la Ley IRPF y 12.2 del Rto. IRPF).

III. Rendimientos netos del capital mobiliario.

1. Obtenidos por don Arturo.

a) Cálculo del rendimiento neto.

Ingresos íntegros	8.250,00
Intereses (2.500/2)	1.250,00
Dividendos (5.000 × 1,40)	7.000,00
3.750/3	1.250,00
3.750/1	3.750,00
Gastos deducibles	(100,00)
Gastos administración y depósito	100,00
75/3	25,00
75/1	75,00
RENDIMIENTO NETO CAPITAL MOBILIARIO	8.150,00

b) Cálculo de las retenciones soportadas

Retenciones por intereses (1.250 × 0,15)	187,50
Retenciones por dividendos (5.000 × 0,15)	750,00
TOTAL RETENCIONES SOPORTADAS	937,50

c) Cálculo de la deducción por doble imposición de dividendos:

$$5.000 \times 0,40 = 2.000,00 \text{ euros}$$

2. Obtenidos por doña María.

a) Cálculo del rendimiento neto.

Ingresos íntegros	1.250,00
Intereses (2.500/2)	1.250,00
Gastos deducibles	—
Gastos administración y depósito	—
RENDIMIENTO NETO CAPITAL MOBILIARIO	1.250,00

b) Cálculo de las retenciones soportadas

Retenciones por intereses ($1.250 \times 0,15$)	187,50
TOTAL RETENCIONES SOPORTADAS	187,50

IV. Rendimientos de actividades económicas.

La cuestión que se plantea es la posibilidad o no de aplicar el coeficiente reductor del 40 por 100 previsto en el artículo 30 del TR de la Ley del IRPF cuando se obtienen rendimientos de actividades económicas con período de generación superior a dos años. Coeficiente reductor que, de resultar aplicable, operaría sobre el rendimiento neto.

A este respecto, hemos de señalar que tanto la doctrina como los tribunales han sido reiterativos en negar la calificación de irregulares a este tipo de rentas por entender que el tratamiento de las rentas irregulares sólo resulta aplicable en aquellos casos concretos en que existan, dentro de la actividad ejercida globalmente considerada, ciclos bien definidos de aplicaciones y obtención de fondos tal que permitan concluir que los rendimientos obtenidos se han generado a lo largo de varios años (citamos a título de ejemplos sendas Resoluciones del TEAC de 13 de enero (NFJ002317) y 10 de noviembre de 1993, y la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 20 de noviembre de 1998).

En sentido contrario hemos de citar la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 5 de mayo de 1995. Así las cosas, por la Sección 1.^a de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco se presentó recurso de casación contra la anteriormente citada Sentencia de 20 de noviembre de 1998 del Tribunal Superior de Justicia de Asturias. Recurso de casación para la unificación de doctrina que ha sido estimado por el Tribunal Supremo

en Sentencia de 15 de julio de 2004 (NFJ017929), calificando de rentas irregulares los honorarios percibidos, de una sola vez en un año, a la finalización de una obra cuyos servicios de dirección se prestaron durante un lapso temporal de cuatro años según contrato suscrito.

Para fundamentar el fallo, el Tribunal Supremo, partiendo de lo regulado en el artículo 59.1 b) de la Ley 18/1991 que calificaba de rentas irregulares «los rendimientos que se obtengan por el sujeto pasivo de forma notoriamente irregular en el tiempo o que, siendo regular, su ciclo de producción sea superior a un año», razona, en su fundamento de derecho tercero, que «si el esfuerzo para generar la renta se prolonga, como en este caso ha acontecido, durante un período superior al ejercicio fiscal, y el resultado en renta se integra en un solo ejercicio, lo lógico es que se apliquen tipos medios y se corrija el exceso de progresividad».

La citada Sentencia del Tribunal Supremo para la unificación de doctrina de 15 de julio de 2004 se refiere, como se ha dicho, a la Ley 18/1991, normativa anterior a la hoy vigente, por lo que debemos analizar comparativamente lo regulado al respecto por ambas normas para concluir si la unificación de doctrina fijada por el Tribunal Supremo resulta aplicable al caso planteado en el enunciado bajo la vigencia de la Ley 40/1998, ahora Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el TR de la Ley del IRPF.

Los supuestos de hecho contemplados en ambas normas al regular el tratamiento de las rentas irregulares son:

- En el artículo 59.1 b) de la Ley 18/1991 se califican como rentas irregulares:
 - Los rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.
 - Los rendimientos con ciclo de producción superior a un año.
- En el artículo 30 del TR de la Ley del IRPF se establece, por su parte, que serán susceptibles de reducción en cuanto que rentas irregulares:
 - Los rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, cuando así se califiquen reglamentariamente.
 - Los rendimientos con período de generación superior a dos años.

Vemos que el primero de los supuestos de hecho contemplados en ambas normas es idéntico, pero en el artículo 30 del TR de la Ley del IRPF se acota a los casos tasados que se fijen reglamentariamente, entre los que no se encuentra el ahora comentado (art. 24 del Rto. del IRPF).

Asimismo, el segundo de los supuestos de hecho regulados en ambas normas es sustancialmente coincidente, salvando el lapso temporal establecido (ahora de dos años y antes de uno).

Y es el caso que, a nuestro modo de ver, es a este segundo supuesto de hecho al que se acoge el Tribunal Supremo para fijar criterio calificando como irregulares los honorarios profesionales percibidos en un pago único, por los servicios de dirección de obra, al finalizar ésta habiendo transcurrido un lapso temporal de más de un año (ahora serían dos).

Siendo el supuesto planteado en el enunciado sustancialmente idéntico al resuelto por el Tribunal Supremo, consideramos aplicable la reducción por irregularidad del 40 por 100 prevista en el artículo 30 del TR de la Ley del IRPF, si bien habremos de estar a lo que al respecto considere la doctrina administrativa cuando se pronuncie a la luz de la Sentencia de 15 de julio de 2004 ahora analizada.

Así, don Arturo habrá de integrar en su base imponible general las siguientes rentas derivadas del ejercicio de su actividad económica:

RENDIMIENTOS NETOS ACTIVIDAD ECONÓMICA	150.000,00
REDUCCIÓN ARTÍCULO 30 TRLIRPF $[(100.000 \times 150.000/300.000) 0,40]$.	(20.000,00)
RENDIMIENTOS NETOS ACTIVIDAD ECONÓMICA A INTEGRAR EN LA PARTE GENERAL DE LA RENTA DEL PERÍODO	130.000,00
RETENCIONES SOPORTADAS	45.000,00

V. Ganancias y pérdidas patrimoniales.

1. Venta del terreno aportado a la Junta de Compensación.

Como primera cuestión debemos plantearnos si la venta del terreno, en curso de urbanización a través de una Junta de Compensación que actúa con carácter fiduciario, determina un rendimiento de actividad económica o constituye una alteración patrimonial.

A este respecto, resulta ilustrativo el pronunciamiento de la Dirección General de Tributos en contestación a consulta n.º 0859-04, de fecha 31-03-2004 (NFC019151), que establece respecto de un supuesto muy similar: «En estos casos, la Junta se limita a realizar a favor de sus miembros las tareas de urbanización, siendo aquéllos los auténticos promotores. Estos costes de urbanización serán imputados por la Junta a sus miembros en la proporción que les corresponda a través de las oportunas derramas. Por el mero hecho de haberse visto obligado, como consecuencia de la ejecución del Plan, a costear las obras de urbanización de las parcelas, los interesados no adquieren el carácter de empresarios a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pues se limitan a llevar a cabo su financiación, sin realizar la ordenación por cuenta propia de los medios de producción.

Por otro lado, para que la venta posterior de los terrenos pudiera estimarse realizada en el ejercicio de una actividad empresarial, sería preciso el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 25.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (que se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a la gestión de la actividad y que se tenga, al menos, para dicha actividad, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa).

En caso contrario, la venta posterior de los terrenos por sus propietarios o su aportación a una sociedad generará una ganancia o pérdida patrimonial a determinar conforme a los artículos 31 y siguientes de la mencionada ley. En este sentido debe tenerse en cuenta que la urbanización del terreno implica la existencia de una mejora, a efectos del cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial que se pueda generar».

Por tanto, descartada la existencia de una actividad económica, estaremos ante una operación que determina una alteración patrimonial, generadora de una ganancia o pérdida patrimonial.

Como una segunda cuestión debemos plantearnos el tratamiento que debe darse tanto al IVA soportado en la derrama como al repercutido en la transmisión. A este respecto, como también de la citada consulta se desprende y el artículo 5.uno d) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, deja claro, se califican como empresarios o profesionales a «quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, o a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente».

Estaríamos así ante una operación sujeta y no exenta al IVA, calificación que no tendrá repercusión en cuanto a la procedente a efectos del IRPF, pero que va a determinar que tanto el IVA soportado en la derrama como el repercutido en la transmisión no formen parte ni del valor de adquisición ni del valor de transmisión, a efectos de cuantificar la ganancia o pérdida patrimonial derivada de la operación.

Por último, debemos tener en cuenta que, como se ha señalado, la urbanización del terreno y, en concreto, la derrama atendida implica la existencia de una mejora por lo que, según el artículo 32.2 del TR de la Ley del IRPF, la ganancia patrimonial generada en la transmisión del terreno tendrá dos partes diferenciadas, por lo que habremos de determinar la parte del valor de transmisión que corresponde a cada una de ellas.

El problema se complica como quiera que el valor de adquisición del terreno y el importe (sin IVA) de la derrama no resultan, en principio, equiparables, habida cuenta del tiempo que media entre uno y otro momento. A este respecto cabrían tres planteamientos:

- Considerar que, habida cuenta del reducido lapso temporal habido entre la fecha de la derrama y la de la venta del terreno, la parte del valor de transmisión correspondiente a la derrama será sensiblemente similar al importe de ésta, no generándose ni ganancia ni pérdida patrimonial respecto de esta parte diferenciada.

- Considerar que el reparto del valor de enajenación entre el importe de la derrama y el de adquisición del terreno debe realizarse atendiendo a valores «corrientes».
- Considerar que el reparto del valor de enajenación entre el importe de la derrama y el de adquisición del terreno debe realizarse atendiendo a valores «constantes».

La solución más acertada nos parece esta última, y para establecer los valores «constantes» de la derrama y la adquisición, a efectos del reparto del valor de enajenación, vamos a utilizar el coeficiente de actualización previsto en el artículo 58 de la Ley 61/2003, de PGE para 2004, que para inmuebles adquiridos en 1990 se cifra en el 1,3303. Así, tendríamos:

$$\begin{array}{rcl} (230.000 \times 1,3303 + 35.000) & \text{_____} & 500.000 \\ 230.000 \times 1,3303 & \text{_____} & X \end{array}$$

$$X = \frac{500.000 \times 230.000 \times 1,3303}{230.000 \times 1,3303 + 35.000} = 448.675,69$$

Por lo tanto, 448.675,69 euros sería la parte del valor de enajenación correspondiente a la adquisición del terreno y los 51.324,31 euros restantes serían la parte del valor de enajenación correspondiente a la mejora que supone la derrama debida a la urbanización.

Calculamos ahora ya la ganancia patrimonial generada en la transmisión del terreno urbanizable en sus dos partes diferenciadas:

- Ganancia patrimonial correspondiente a la adquisición del terreno, que se entiende generada en más de un año y resulta atribuible por mitades a ambos cónyuges, a integrar por tanto en la parte especial de su base imponible:

Valor de transmisión	448.675,69
Valor de adquisición actualizado ($230.000 \times 1,1461$)	(263.603,00)
Diferencia	185.072,69
Período de permanencia a 31-12-1996 ~ 7 años	
Coeficiente reductor: $(7 - 2) \times 11,11\% = 55,55\%$	
Reducción ($185.072,69 \times 0,5555$)	(102.807,88)
Ganancia patrimonial en más de un año	82.264,81
Ganancia patrimonial atribuible a cada cónyuge ($82.264,81/2$)	41.132,40

- Ganancia patrimonial correspondiente a la mejora que representa la derrama por la urbanización del terreno, que se entiende generada en menos de un año y resulta atribuible por mitades a ambos cónyuges, a integrar por tanto en la parte general de su base imponible:

Valor de transmisión	51.324,31
Valor de adquisición actualizado ($35.000 \times 1,0000$)	(35.000,00)
Ganancia patrimonial en menos de un año	16.324,31
Ganancia patrimonial atribuible a cada cónyuge ($16.324,31/2$)	8.162,15

2. Venta de las 20.000 acciones de Telefónica.

La cuestión que se plantea es cómo aplicar a don Arturo la regla del FIFO prevista en el artículo 35.2 del TR de la Ley del IRPF, según el cual «cuando existan valores homogéneos se considerará que los transmitidos por el contribuyente son aquellos que adquirió en primer lugar». Y es el caso que don Arturo cotitulariza valores adquiridos en 1988 (que, según los datos del enunciado, le generarían una pérdida patrimonial y que, además, de generar una ganancia patrimonial quedaría exonerada de gravamen por aplicación de la disposición transitoria novena del TR de la Ley del IRPF) y es al propio tiempo titular único de valores adquiridos en 2003 (que según los datos del enunciado determinan una ganancia patrimonial a integrar en base imponible).

Pues bien, a este respecto la Dirección General de Tributos en consulta n.º 0577-04, de fecha 09-03-2004 (NFC019348), considera, partiendo de que se trate de valores homogéneos según el concepto recogido al respecto en el artículo 7 del Rto. del IRPF (como sería el caso, pues tanto en la cuenta de valores cotitularizada por don Arturo con sus hermanos Manuel y Andrea como en la que detenta como único titular están depositadas acciones de Telefónica que suponemos valores homogéneos en el sentido del citado artículo 7 del Rto. del IRPF), que «...hay que tener en cuenta, además, que un mismo contribuyente puede ser titular único de las acciones o puede compartir la titularidad con otras personas. Teniendo en cuenta que la titularidad exclusiva y la cotitularidad dan lugar a la existencia de dos realidades patrimoniales diferentes, no cabe considerar como valores homogéneos los suscritos por un mismo contribuyente como titular único o en cotitularidad con otra u otras personas.

Por tanto, si existe titularidad exclusiva deberá atenderse a aquellos valores en los que exista esa titularidad a los efectos de aplicar la regla prevista en el artículo 35.2 del TR de la Ley del IRPF. Si existiese cotitularidad debería aplicarse dicha regla, de forma diferenciada, para los valores en que concurriesen dichas circunstancias».

De acuerdo con este planteamiento, consideramos que las acciones de Telefónica transmitidas son las que detenta don Arturo como titular único, produciéndose la siguiente ganancia patrimonial generada en más de un año, a integrar por tanto en la parte especial de su base imponible:

Valor de transmisión	250.000,00
Valor de adquisición (20.000×8)	(160.000,00)
Ganancia patrimonial en más de un año	90.000,00

3. Venta del solar sito en Madrid.

El solar sito en Madrid, detentado en proindiviso, ha sido adquirido en dos momentos: en sus dos terceras partes en 1981 y en la tercera parte restante en 2001. De esta manera tendríamos, habida cuenta del doble momento de adquisición del solar:

- La transmisión del solar correspondiente al valor de las dos terceras partes del mismo, adquiridas por herencia al fallecimiento del padre en 1981, quedaría exonerada de gravamen por aplicación de la disposición transitoria novena del TR de la Ley del IRPF.
- La transmisión del solar correspondiente al valor de la tercera parte del mismo, adquirida por herencia al fallecimiento de la madre en 2001, determina la siguiente plusvalía atribuible a don Arturo con período de generación superior a un año, a integrar por tanto en la parte especial de su base imponible:

Valor de transmisión ($1.000.000/3$)	333.333,33
Valor de adquisición actualizado	(79.069,87)
Valor a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones [$(200.000/3) \times 1,0612$]	70.746,67
Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ($8.000 \times 1,0404$)	8.323,20
Ganancia patrimonial venta solar en Madrid	254.263,46

4. Disolución y venta del piso sito en Madrid.

El piso sito en Madrid es detentado en pleno dominio por don Arturo, habiendo sido adquirido por disolución de un condominio.

En principio la disolución de un condominio no constituye una alteración patrimonial, sino una especificación de la cosa común según el artículo 31.2 a) del TR de la Ley del IRPF. El gravamen de las ganancias o pérdidas patrimoniales que, de no existir lo previsto en el citado artículo 31.2, debería tener lugar en el momento de la especificación de derechos (división del condominio), se pospone al momento en que se produce una posterior alteración patrimonial asociada al elemento patrimonial adquirido como consecuencia de la especificación de derechos, en nuestro caso al momento de transmitir el piso sito en Madrid, lo que tiene lugar el 1 de octubre de 2004. En todo caso, al entender que no ha habido alteración patrimonial como consecuencia de la especificación de derechos, la antigüedad que deberá tomarse a efectos de aplicar coeficientes reductores o de abatimiento y coeficientes de actualización será la correspondiente a la fecha de adquisición del derecho que es objeto de especificación, esto es, 15 de diciembre de 1984.

Ahora bien, tal planteamiento sólo resulta aplicable bajo la hipótesis de que la adjudicación por cese del condominio se hubiera realizado proporcionalmente a la cuota parte de titularidad, es decir, sin excesos de adjudicación. De mediar exceso de adjudicación, como es el caso, tal exceso determinará la existencia de una ganancia patrimonial en sede del o de los copropietarios del condominio que reciban la compensación por el exceso de adjudicación. Ganancia patrimonial igual al total importe de la compensación percibida que se entiende generada en el año en que se realiza el reparto y la consiguiente adjudicación, así lo entiende la Dirección General de Tributos en contestación a la consulta n.º 137/2003, de fecha 31-01-2003 (NFC017433), entre otras. Al propio tiempo el exceso de adjudicación declarado determina, para quien satisface la compensación correspondiente, que el valor de adquisición de los bienes que le sean adjudicados por el cese del condominio, en nuestro caso los hermanos de don Arturo, se vea proporcionalmente incrementado por el importe compensado. Incremento de valor que recibirá el tratamiento de mejora en el sentido del artículo 31.2 de TR de la Ley de IRPF.

Así, en 2004 don Arturo habrá obtenido las siguientes rentas derivadas de la disolución del condominio y posterior venta del piso sito en Madrid, uno de los bienes integrantes del lote recibido en el reparto del cese del condominio:

- Como consecuencia del cese del condominio habrá obtenido una ganancia patrimonial igual al total importe de la compensación en efectivo percibida, 60.000 euros, que se entiende generada en el propio ejercicio y que deberá integrar en la parte general de su base imponible.
- En cuanto a la transmisión del piso, aunque el pleno dominio es detentado por don Arturo por cese de condominio y adjudicación según escritura pública de fecha 2 de enero de 2004, a efectos fiscales se entiende adquirido con fecha 15 de diciembre de 1984, tal como antes se ha señalado, por lo que la ganancia patrimonial obtenida queda exonerada de gravamen por aplicación de la disposición transitoria novena del TR de la Ley de IRPF.

VI. Rentas inmobiliarias imputadas.

1. Imputables a don Arturo.

- Chalet en la playa, en Santander:

Valor catastral revisado	200.000,00
Renta imputada $[(200.000,00 \times 0,011)/2]$	1.100,00

- Piso sito en Madrid, enajenado el 1 de octubre de 2004:

Valor catastral revisado	250.000,00
Renta imputada $[(250.000,00 \times 0,011) \times 3/4]$	2.062,50

Total rentas inmobiliarias imputadas atribuibles a don Arturo:

$$1.100,00 + 2.062,50 = 3.162,50$$

2. Imputables a doña María.

- Chalet en la playa, en Santander:

Valor catastral revisado	200.000,00
Renta imputada $[(200.000,00 \times 0,011)/2]$	1.100,00

B) UNIDAD FAMILIAR. REDUCCIONES EN CONCEPTO DE MÍNIMO PERSONAL Y FAMILIAR

Según el artículo 84 del TR de la Ley del IRPF integran la unidad familiar don Arturo y doña María. Ninguno de los tres hijos forma parte de la unidad familiar.

Las reducciones en concepto de mínimo personal y familiar aplicables para determinar la base imponible serán:

1. Mínimo personal

	Don Arturo	Doña María	Tributación conjunta
Mínimo Personal	3.400,00	3.400,00	6.800,00

2. Mínimo familiar

	Don Arturo	Doña María	Tributación conjunta
Juan	700,00	700,00	1.400,00
Irene	750,00	750,00	1.500,00
Ernesto	1.100,00	1.100,00	2.200,00
Mínimo familiar	2.550,00	2.550,00	5.100,00

C) REDUCCIONES APLICABLES PARA DETERMINAR LA BASE LIQUIDABLE

1. Reducción por rendimientos del trabajo (art. 51 TR Ley IRPF).

	Don Arturo	Doña María	Tributación conjunta
Reducción del artículo 51 del TR Ley IRPF	—	2.400,00	2.400,00

2. Reducción por discapacidad de descendiente (arts. 58.2 TR Ley IRPF y 70 Rto. IRPF).

	Don Arturo	Doña María	Tributación conjunta
Reducción del artículo 58.2 del TR Ley IRPF	2.500,00	2.500,00	5.000,00

3. Reducción por gastos de asistencia de descendiente discapacitado (arts. 58.4 TR Ley IRPF y 70 Rto. IRPF).

	Don Arturo	Doña María	Tributación conjunta
Reducción del artículo 58.4 del TR Ley IRPF	1.000,00	1.000,00	2.000,00

4. Reducción por aportaciones a planes de pensiones (art. 60 TR Ley IRPF).

a) Correspondiente a don Arturo:

Aportación tramo general	8.000,00
Aportación por edad superior a 52 años (1.250×8)	10.000,00
Total aportación plan pensiones individual	18.000,00

b) Correspondiente a doña María:

• Por aportaciones empresariales plan sistema de empleo	11.750,00
• Por aportaciones plan pensiones individual	
Aportación tramo general	8.000,00
Aportación edad superior a 52 años (1.250×3)	3.750,00
Total aportaciones sistema individual	11.750,00

c) Resumen reducciones por aportaciones planes de pensiones:

	Don Arturo	Doña María	Tributación conjunta
Reducción artículo 60.5 a) TR Ley IRPF	18.000,00	11.750,00	29.750,00
Reducción artículo 60.5 b) TR Ley IRPF	—	11.750,00	11.750,00
Total Reducción	18.000,00	23.500,00	41.500,00

5. Reducción por aportaciones a planes de pensiones a favor de personas con minusvalía (art. 61 TR Ley IRPF).

	Don Arturo	Doña María	Tributación conjunta
Reducción artículo 61 TR Ley IRPF ..	8.000,00	8.000,00	16.000,00

D) CUANTIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE

1. Parte general base imponible.

	Don Arturo	Doña María	Tributación conjunta
RENDIMIENTO NETO TRABAJO PERSONAL	—	106.949,49	106.949,49
RENDIMIENTO NETO CAPITAL INMOBILIARIO	—	—	—
RENDIMIENTO NETO CAPITAL MOBILIARIO	8.150,00	1.250,00	9.400,00
RENDIMIENTO NETO ACTIVIDAD ECONÓMICA	130.000,00	—	130.000,00
GANANCIAS PATRIMONIALES HASTA UN AÑO	68.162,15	8.162,15	76.324,30
RENTAS INMOBILIARIAS IMPUTADAS	3.162,50	1.100,00	4.262,50
PARTE GENERAL DE LA RENTA DEL PERÍODO IMPOSITIVO	209.474,65	117.461,64	326.936,29
REDUCCIÓN MÍNIMO PERSONAL	(3.400,00)	(3.400,00)	(6.800,00)
REDUCCIÓN MÍNIMO FAMILIAR	(2.550,00)	(2.550,00)	(5.100,00)
PARTE GENERAL BASE IMPONIBLE .	203.524,65	111.511,64	315.036,29

2. Parte especial base imponible.

	Don Arturo	Doña María	Tributación conjunta
GANANCIAS PATRIMONIALES MÁS DE UN AÑO	385.395,86	41.132,40	426.528,26
PARTE ESPECIAL BASE IMPONIBLE .	385.395,86	41.132,40	426.528,26

E) CUANTIFICACIÓN DE LA BASE LIQUIDABLE**1. Base liquidable general.**

	Don Arturo	Doña María	Tributación conjunta
PARTE GENERAL BASE IMPONIBLE .	203.524,65	111.511,64	315.036,29
REDUCCIÓN RENDIMIENTOS DEL TRABAJO	—	(2.400,00)	(2.400,00)
REDUCCIÓN DISCAPACIDAD DESCENDIENTE	(2.500,00)	(2.500,00)	(5.000,00)
REDUCCIÓN PLANES PENSIONES	(18.000,00)	(23.500,00)	(41.500,00)
REDUCCIÓN GASTOS ASISTENCIA DESCENDIENTE DISCAPACITADO ...	1.000,00	1.000,00	2.000,00
REDUCCIÓN PLAN PENSIONES DESCENDIENTE DISCAPACITADO	(8.000,00)	(8.000,00)	(16.000,00)
BASE LIQUIDABLE GENERAL	174.024,65	74.111,64	248.136,29

2. Base liquidable especial.

	Don Arturo	Doña María	Tributación conjunta
PARTE ESPECIAL BASE IMPONIBLE .	385.395,86	41.132,40	426.528,26
REDUCCIONES	—	—	—
BASE LIQUIDABLE ESPECIAL	385.395,86	41.132,40	426.528,26

3. Base liquidable total.

	Don Arturo	Doña María	Tributación conjunta
BASE LIQUIDABLE GENERAL	174.024,65	74.111,64	248.136,29
BASE LIQUIDABLE ESPECIAL	385.395,86	41.132,40	426.528,26
BASE LIQUIDABLE TOTAL	559.420,51	115.244,04	674.664,55

F) CUANTIFICACIÓN DE LAS DEDUCCIONES DE LA CUOTA APLICABLES Y RETENCIONES A CUENTA SOPORTADAS

1. Deducciones por donativos.

Estas deducciones tienen un límite conjunto tal que la base de deducción no puede superar el 10 por 100 de la base liquidable total (art. 70.1 TR Ley IRPF):

	Don Arturo	Doña María	Tributación conjunta
BASE LIQUIDABLE TOTAL	559.420,51	115.244,04	674.664,55
LÍMITE BASE DEDUCCIÓN DONATIVOS	55.942,05	11.524,40	67.466,45

De acuerdo con ello se acreditan las siguientes deducciones por donativos:

a) Correspondientes a don Arturo:

- Deducción general por donativos

Base para la deducción (20.000/2)	10.000,00
Importe deducción (10.000 × 0,25)	2.500,00

- Deducción autonómica por donativos:

Base para la deducción (20.000/2)	10.000,00
Importe deducción (10.000 × 0,10)	1.000,00

b) Correspondientes a doña María:

- Deducción general por donativos

Base para la deducción (20.000/2)	10.000,00
Importe deducción (10.000 × 0,25)	2.500,00

- Deducción autonómica por donativos

Base para la deducción (20.000/2)	10.000,00
Límite base deducción (11.524,40 – 10.000,00)	1.524,40
Importe deducción (1.524,40 × 0,10)	152,44

c) En tributación conjunta:

• Deducción general por donativos

Base para la deducción	20.000,00
Importe deducción ($20.000 \times 0,25$)	5.000,00

• Deducción autonómica por donativos

Base para la deducción	20.000,00
Importe deducción ($20.000 \times 0,10$)	2.000,00

2. Deducción por dividendos.

	Don Arturo	Doña María	Tributación conjunta
DEDUCCIÓN POR DIVIDENDOS	2.000,00	—	2.000,00

3. Retenciones a cuenta soportadas.

	Don Arturo	Doña María	Tributación conjunta
RETENCIONES RENDIMIENTOS TRABAJO PERSONAL	—	31.000,00	31.000,00
RETENCIONES RENDIMIENTOS CAPITAL MOBILIARIO	937,50	187,50	1.125,00
RETENCIONES RENDIMIENTOS ACTIVIDAD ECONÓMICA	45.000,00	—	45.000,00
TOTAL RETENCIONES SOPORTADAS ...	45.937,50	31.187,50	77.125,00

G) CUANTIFICACIÓN DE LA CUOTA DIFERENCIAL

1. Cuota íntegra base liquidable general.

	Don Arturo	Doña María	Tributación conjunta
BASE LIQUIDABLE GENERAL	174.024,65	74.111,64	248.136,29
CUOTA ÍNTEGRA BASE LIQUIDABLE GENERAL	71.477,09	26.516,23	104.827,33

2. Cuota íntegra base liquidable.

	Don Arturo	Doña María	Tributación conjunta
BASE LIQUIDABLE ESPECIAL	385.395,86	41.132,40	426.528,26
CUOTA ÍNTEGRA BASE LIQUIDABLE ESPECIAL	57.809,38	6.169,86	63.979,24

3. Cuota íntegra total.

	Don Arturo	Doña María	Tributación conjunta
CUOTA ÍNTEGRA BASE LIQUIDABLE GENERAL	71.477,09	26.516,23	104.827,33
CUOTA ÍNTEGRA BASE LIQUIDABLE ESPECIAL	57.809,38	6.169,86	63.979,24
CUOTA ÍNTEGRA TOTAL	129.286,47	32.686,09	168.806,57

4. Cuota diferencial del impuesto.

	Don Arturo	Doña María	Tributación conjunta
CUOTA ÍNTEGRA TOTAL	129.286,47	32.686,09	168.806,57
DEDUCCIÓN GENERAL DONATIVOS	(2.500,00)	(2.500,00)	(5.000,00)
DEDUCCIÓN AUTONÓMICA DONATIVOS	(1.000,00)	(152,44)	(2.000,00)
DEDUCCIÓN POR DIVIDENDOS	(2.000,00)	—	(2.000,00)
CUOTA LÍQUIDA TOTAL	123.786,47	30.033,65	159.806,57
RETENCIONES SOPORTADAS A CUENTA	(45.937,50)	(31.187,50)	(77.125,00)
CUOTA DIFERENCIAL	77.848,97	-1.153,85	82.681,57

Luego don Arturo y doña María deberán optar por presentar declaración individual, que les va a representar un ahorro de impuestos por importe de 5.986,45 euros.

TRIBUTACIÓN	COEFICIENTES REDUCTORES DE LAS PLUSVALÍAS EN EL IRPF: CUMPLIMIENTO DEL DERECHO COMUNITARIO	Núm. 31/2005
-------------	---	-----------------



MIGUEL WERT ORTEGA

Inspector de Hacienda del Estado

(Comentario a la STJCE de 9 de diciembre de 2004, Asunto C-219/03) *

La Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (STJCE), que a partir de la entrada en vigor de la Constitución pasará a llamarse Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que vamos a comentar se inscribe en la línea de la doctrina de este tribunal sobre la incompatibilidad con el ordenamiento comunitario de toda disposición de un Estado miembro que limite el disfrute de un determinado beneficio fiscal a los bienes, derechos o servicios nacionales discriminando, por tanto, a los del resto de los Estados miembros. En este caso, lo destacable de este pronunciamiento es que se refiere a una norma española, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), y en concreto la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF, Ley 40/1998, de 9 de diciembre (en la actualidad disp. trans. novena del RDLeg. 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el TRLIRPF).

La lectura de esta sentencia da pie a reflexionar, y éste va a ser el objeto de este comentario, sobre tres cuestiones. En primer lugar, sobre la justificación de la regulación contenida en dicha disposición transitoria de la Ley del IRPF. En segundo lugar, sobre la doctrina fijada por el órgano jurisdiccional europeo sobre los límites exigidos por los tratados a la imposición directa de los Estados miembros. Por último, sobre el procedimiento jurisdiccional europeo y el significado y efectos de las resoluciones del tribunal.

Antes de abordar estas cuestiones conviene realizar una breve reseña de los aspectos más interesantes de la sentencia. La Comisión demanda ante el Tribunal de Justicia al Reino de España porque considera que lo establecido en la disposición transitoria novena de la Ley 40/1998 del IRPF

* Véase el texto íntegro de esta Sentencia en la *Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas, Jurisprudencia)*. CEF. Núm. 263, febrero 2005.

incumple lo dispuesto en el Tratado de la Comunidad Europea (Tratado CE) sobre libertad de prestación de servicios (art. 49 del Tratado CE) y de movimientos de capitales (art. 56 del Tratado CE) y las correlativas normas del Acuerdo del Espacio Económico Europeo. Esa disposición transitoria hace referencia a la aplicación de los coeficientes reductores de las plusvalías, multiplicados por el número de años transcurridos entre la adquisición y el 31 de diciembre de 1994, que fueron establecidos por el Real Decreto-Ley 7/1996 para las transmisiones patrimoniales de bienes adquiridos antes de la fecha indicada. Estos coeficientes reductores son tres: el 25% para las acciones que cotizasen en alguno de los mercados secundarios de valores regulados en la Ley 24/1988 del mercado de valores, el 11,11% para los inmuebles y el 14,28% para el resto de los bienes. Como los mercados de valores regulados en la Ley 24/1988 son únicamente los mercados españoles, eso significa que a las acciones o valores cotizadas en mercados de otros países comunitarios se les aplica el porcentaje reductor del 14,28% frente a las cotizadas en mercados españoles que se les aplica el 25%. Por tanto, están beneficiadas las plusvalías derivadas de valores cotizados en mercados españoles, ya que la plusvalía sobre la que tributa es menor e incluso en menos tiempo están exentas. Esta discriminación en contra de los valores que cotizan en mercados distintos del español supone a juicio de la Comisión y del tribunal una vulneración de lo establecido en el Tratado CE sobre libre prestación de servicios y libertad de movimientos de capitales. El demandado, el Reino de España, reconoció, o no adujo razones en contra, que tal norma incumplía esos principios, pero alegó que en el momento en que se interpone el recurso se había corregido la normativa por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del IRPF, que modificó el artículo 35 de la Ley IRPF (actualmente, art. 35 del RDLeg. 3/2004, de 5 de marzo), precepto en el que se establece la forma de determinar el importe de la ganancia o pérdida patrimonial. Antes de esa modificación el artículo 35 contenía una regla especial para el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial referida a la transmisión de valores admitidos a mercados secundarios de valores regulados en la Ley 24/1988, es decir, la misma delimitación que sirve para la aplicación de los coeficientes reductores, y tras la Ley 46/2002 este cálculo se amplía a todos los mercados incluidos en la Directiva 93/22/CEE, esto es, todos los mercados secundarios de cualquier país de la Unión Europea. Sin embargo, la Comisión entiende que aunque se modificó a los efectos de determinación de la ganancia o pérdida el ámbito de los mercados de valores incluidos en la norma, no se estableció ninguna disposición que modificase la disposición transitoria novena o que la derogase. Pero, la circunstancia determinante del fallo, por la que se declara que el Reino de España ha incumplido el Tratado, es que en el momento en que finalizó el plazo para contestar el dictamen motivado, que fue de 2 meses, no se había modificado la normativa, es decir, no se había producido aún la aprobación de la mencionada ley.

1. CUESTIÓN DE FONDO: LA APLICACIÓN DE LOS COEFICIENTES REDUCTORES A LAS GANANCIAS PATRIMONIALES DE BIENES ADQUIRIDOS ANTES DEL 31 DE DICIEMBRE DE 1994

La aplicación de esos coeficientes reductores tiene su origen en la reforma llevada a cabo en 1991 del tratamiento de los incrementos y disminuciones de patrimonio. Aunque, en principio, podría pensarse que los coeficientes reductores representaban un sistema sencillo de eliminar las plusvalías meramente monetarias debidas a la inflación y, por tanto, habrían sustituido a los coeficientes

de actualización que con anterioridad se aplicaban al valor de adquisición, lo cierto es que este sistema supone algo distinto. En efecto, hasta la Ley 18/1991 el método utilizado en el IRPF para corregir las plusvalías monetarias era la aplicación de los coeficientes de actualización a los valores de adquisición, fórmula que podemos considerar ortodoxa, aunque fuese criticada por la falta de realismo de los coeficientes que se aprobaban cada año. El legislador de 1991 cambia radicalmente de orientación: en lugar de corregir el valor de adquisición, lo que corrige es directamente los incrementos y disminuciones de patrimonio en función del período de permanencia del activo en el patrimonio del sujeto pasivo.

Señalábamos que este sistema era algo distinto a la mera corrección de la inflación porque lo que realmente se instauró fue un modelo, conocido como de «memoria finita», por el que «el impuesto procede a un olvido progresivo de los incrementos en función de su antigüedad, para, al cabo de un determinado lapso de tiempo, declarar su exoneración total de gravamen»¹. Este método se basaba en la aplicación de unos coeficientes reductores al incremento o disminución de patrimonio por cada año de permanencia que excediera de dos. El coeficiente general era el 7,14% por cada año de permanencia que excediera de dos, lo cual suponía que al cabo de 15 años el incremento se reducía a cero y no tributaba. Sin embargo, cuando se tratase de incrementos derivados de acciones admitidas a cotización en mercados secundarios de valores previstos en la Ley 24/1988 y el Real Decreto 710/1986² el coeficiente era el 11,11%, por lo que después de 10 años el incremento dejaba de tributar. Por último, en el caso de inmuebles el porcentaje era el 5,26% y, por lo tanto, dejaba de tributar a los 20 años.

Hay que advertir que la aplicación de un coeficiente diferente no sólo se basaba en el tipo de activo, sino para un mismo tipo, por ejemplo valores, también se diferenciaba por su procedencia, pues se sujetaban a tipos distintos según se negociasen en mercados secundarios españoles, cuyo porcentaje era el 11,11%, o se negociasen en otro tipo de mercado, donde se sometían al porcentaje general del 7,14%.

La razón del establecimiento de estos porcentajes no fue explicada por el legislador. Pero es obvio que existía un interés en favorecer a ciertos tipos de activos, principalmente a las acciones cotizadas en Bolsa y, por otro lado, se penalizaba a los inmuebles.

Se ha señalado que lo que se pretendía era someter a gravamen las plusvalías que tuviesen un carácter especulativo, reduciendo o incluso exonerando del impuesto las que se obtuvieran a largo plazo. Conforme a este criterio, para el legislador, a efectos de su calificación como especu-

¹ CARBAJO VASCO, D.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio*. Editorial Praxis, 1993, pág. 366.

² El artículo 31 de la Ley 24/1988 del Mercado de Valores define lo que a efectos de dicha ley se consideran mercados secundarios de valores de la siguiente forma: «Son mercados secundarios oficiales de valores aquellos que funcionen regularmente, conforme a lo prevenido en esta ley y en sus normas de desarrollo, y, en especial, en lo referente a las condiciones de acceso, admisión a negociación, procedimientos operativos, información y publicidad» y previene que la creación «deberá ser autorizada, previo informe de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, por el Gobierno o, en el caso de mercados de ámbito autonómico, por la Comunidad Autónoma con competencias en la materia». Es decir, se exige que el mercado sea español.

lativo o a largo plazo, debía diferenciarse entre los distintos tipos de inversiones. Las referidas a los bienes inmuebles requerirían más tiempo para dejar de ser especulativas y las de valores cotizados menos.

Un problema destacado por la doctrina de este tratamiento era que se aplicaba por igual a incrementos y disminuciones, lo que determinaba un efecto contrario en unas y otras, pues el transcurso del tiempo, que supone un beneficio si lo que obtiene el contribuyente es un incremento, le perjudica en el caso de disminuciones pues desciende el importe de ésta que puede integrar en su base, e incluso podía conducir a la paradoja de que verdaderas minusvalías se convirtiesen en incrementos. En definitiva, las contradicciones de este régimen llevaron a una opinión muy crítica por parte de la doctrina, que resaltó la vulneración de la capacidad contributiva e incluso su posible inconstitucionalidad³.

El Real Decreto-Ley 7/1996 reformó radicalmente el régimen de tributación de las plusvalías y eliminó la corrección mediante los coeficientes reductores. Pero estableció un régimen transitorio para respetar los derechos adquiridos hasta 1996, si bien acelerando la aplicación de los coeficientes duplicando o más los mismos: 11,11% para los inmuebles, 14,28% en general y 25% para los de acciones admitidas a negociación en mercados secundarios oficiales, porcentajes de los que quedaban excluidas las disminuciones. Este régimen se incorporó a la disposición transitoria novena de la Ley 40/1998.

En este punto llegamos al recurso que comentamos, en el que sale a la luz otro punto oscuro de la regulación de las plusvalías de 1991, y es que el establecimiento de un porcentaje de reducción más elevado para los valores negociados en la Bolsa española que el de los negociados en otras Bolsas europeas representa una discriminación contraria al derecho comunitario.

Lo que resulta curioso es que la discriminación existe desde que se aprobó el régimen de la Ley de 1991 y, como ocurre en muchos otros casos, tanto en el ámbito de la jurisdicción europea como en el de la nacional, no se advierte sino hasta 10 años después y, además, en un momento en que su aplicación era residual y estaba a punto de cambiarse la normativa que lo originaba.

En efecto, la Ley 46/2002 modifica en el artículo 35 de la Ley 40/1998 las referencias a la Ley del Mercado de Valores por la Directiva 93/22/CEE. En consecuencia, equipara el tratamiento de las plusvalías producidas en las acciones cotizadas en mercados secundarios españoles con el de valores cotizados en mercados contemplados en la Directiva 93/22/CEE, es decir, con mercados de valores de cualquier país de la Unión Europea. Sin embargo, la Ley 46/2002 no hacía ninguna referencia a la disposición transitoria novena.

³ PÉREZ ROYO, I.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Marcial Pons, 1992, pág. 226. También se manifiesta claramente la crítica a esta regulación en la obra *Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del impuesto*. Dirigida por Vicente ARCHE DOMINGO, F. Editorial Colex, 1993, págs. 420 y ss.

2. RESPETO DE LOS PRINCIPIOS Y LIBERTADES COMUNITARIOS POR LA IMPOSICIÓN DIRECTA

Ni para el Tratado CE en la actualidad, ni para la Constitución en el futuro, la fiscalidad constituye una competencia de la Unión Europea, sino que su regulación sigue estando en manos de los Estados miembros. No obstante, esta atribución a los Estados de la competencia no significa que no existan reglas de carácter comunitario que los ordenamientos nacionales deben cumplir. En primer lugar, porque existen normas armonizadoras a las que se tiene que ajustar la regulación fiscal de los países comunitarios, armonización que ha desarrollado su campo de acción fundamentalmente respecto a la imposición indirecta (IVA e I.I.EE.) y sólo muy limitadamente ha afectado a la imposición directa. Pero, también la capacidad normativa de los Estados está condicionada por la necesidad de respetar los principios y libertades básicas que impone el ordenamiento comunitario. La forma en que los derechos nacionales se deben adecuar a estos principios y libertades ha sido objeto de examen en muchas ocasiones por el TJCE, que a través de sus decisiones ha consolidado una doctrina, que podemos calificar de sólida, en la materia.

El fundamento básico se encuentra en el principio de no discriminación, recogido en el artículo 12 del Tratado CE, según el cual: «En el ámbito de aplicación del presente Tratado, y sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas en el mismo, se prohibirá toda discriminación por razón de la nacionalidad». Por otro lado, las disposiciones por las que se reconocen las cuatro libertades básicas, la libre circulación de los trabajadores (art. 39 del Tratado CE) ⁴, la libertad de establecimiento (art. 43 del Tratado CE) ⁵, la libertad de movimiento de capitales (art. 56 del Tratado CE) ⁶, y la de prestación de servicios (art. 49 del Tratado CE) ⁷, no son más que manifestación concreta del principio de no discriminación.

El TJCE ha reconocido que las normas en materia de libertades comunitarias se aplican a la legislación nacional relativa a los impuestos directos. En concreto, las decisiones de este tribunal

⁴ «1. La libre circulación de los trabajadores dentro de la Comunidad quedará asegurada.

2. La libre circulación supondrá la abolición de toda discriminación por razón de la nacionalidad entre los trabajadores de los Estados miembros, con respecto al empleo, la retribución y las demás condiciones de trabajo.»

⁵ «En el marco de las disposiciones siguientes, quedarán prohibidas las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro. Dicha prohibición se extenderá igualmente a las restricciones relativas a la apertura de agencias, sucursales o filiales por los nacionales de un Estado miembro establecidos en el territorio de otro Estado miembro.

La libertad de establecimiento comprenderá el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas y, especialmente, de sociedades, tal como se definen en el párrafo segundo del artículo 58, en las condiciones fijadas por la legislación del país de establecimiento para sus propios nacionales, sin perjuicio de las disposiciones del Capítulo relativo a los capitales.»

⁶ «1. En el marco de las disposiciones del presente Capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.

2. En el marco de las disposiciones del presente Capítulo, quedan prohibidas cualesquiera restricciones sobre los pagos entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.»

⁷ «En el marco de las disposiciones siguientes, quedarán prohibidas las restricciones a la libre prestación de servicios dentro de la Comunidad para los nacionales de los Estados miembros establecidos en un país de la Comunidad que no sea el destinatario de la prestación.»

sobre compatibilidad de la regulación nacional de la imposición directa con el ordenamiento comunitario se han relacionado con el cumplimiento de las libertades fundamentales establecidas en el Tratado y no con el artículo 12, que no se ha aplicado en este ámbito.

No vamos a entrar en el estudio de la doctrina del TJCE sobre estas cuestiones ⁸, que obviamente excede de la finalidad de este comentario, pero a título de breve aproximación al tema podemos reseñar algunos de los principales pronunciamientos:

- a) En relación con la libre circulación de los trabajadores, que impide discriminar a un trabajador que se desplaza a otro Estado para prestar un trabajo respecto al tratamiento que dicho Estado dispensa a sus nacionales, entre otros casos citamos: la Sentencia de 8 de mayo de 1990 (caso *Bielh*) ⁹; Sentencia de 28 de enero de 1992 (caso *Bachman*) ¹⁰; Sentencia de 14 de febrero de 1995 (caso *Schumaker*, NFJ005254) ¹¹; Sentencia de 12 de mayo de 1998 (caso *esposos Gilly*, NFJ006196); Sentencia de 12 de diciembre de 2002 (caso del Sr. *Groot*, NFJ013962) y la más reciente de 1 de julio de 2004 (caso del Sr. *Wallentin* y el *Riksskatteverket*, NFJ017021) ¹²;
- b) En relación con la libertad de establecimiento, que supone el derecho a constituir y gestionar empresas en otro Estado en igualdad de condiciones con los nacionales de ese Estado, destacamos: Sentencia de 28 de enero de 1986 (caso *Comisión contra Francia*) ¹³; Sentencia de 13 de julio de 1993 (caso *Commerbank*, NFJ003032) ¹⁴; Sentencia de 11 de agosto de

⁸ «Nos remitimos a las excelentes monografías sobre la materia», de las que citamos dos: GARCÍA PRATS, F.A.: *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*. Tecnos, 1998 y MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. y CALDERÓN CARRERO, J.M.: *Imposición directa y no discriminación comunitaria*. Edersa. 2000.

⁹ Se refiere a un alemán que trabaja en Luxemburgo y al cambiar de residencia este último Estado le deniega la devolución de las retenciones que le corresponden.

¹⁰ Un alemán con residencia en Bélgica, al que este último Estado deniega la deducción de las primas de seguro con una aseguradora alemana. Aunque en Bélgica no estaban gravadas las rentas derivadas de las prestaciones del seguro, en Alemania sí lo estaban, y dado que el Sr. Bachman planeaba volver a Alemania cuando se retirase, se producía un supuesto de doble imposición. El TJCE, aunque reconoce que existe discriminación, concluye que está justificada porque, acogiendo el argumento de la coherencia del sistema fiscal, Bélgica no podría gravar las rentas del seguro cuando se jubilase.

¹¹ Ciudadano belga que trabajaba en Alemania sin obtener ninguna renta en Bélgica. La conclusión es que Alemania sometiese a gravamen como un no residente sin permitir las deducciones reconocidas a los residentes es un caso de discriminación contrario al derecho comunitario.

¹² En la que se considera discriminación contraria al derecho comunitario que una persona física que no tenga su domicilio fiscal en ese Estado miembro, pero que perciban en él rendimientos del trabajo y que sólo hayan percibido en su propio Estado de residencia ingresos que, por su naturaleza, están exentos del impuesto sobre la renta, tributen mediante una retención sin que se apliquen las deducciones vinculadas a la situación personal del contribuyente, a las que tienen derecho los contribuyentes domiciliados en ese mismo Estado en la tributación general de los ingresos que hayan percibido en ese mismo Estado y en el extranjero.

¹³ Referida a la diferencia de trato en Francia entre el establecimiento permanente y las sociedades francesas porque aquellas no podían deducir el impuesto pagado por las sociedades francesas en las que participaban.

¹⁴ Que trata sobre la discriminación en relación con los establecimientos permanentes en el Reino Unido porque no se les reconocía el derecho a obtener intereses en la devolución de ingresos indebidos.

1995 (caso *Wielockx*)¹⁵; Sentencia de 27 de junio de 1996 (caso *Asscher*)¹⁶; Sentencia de 21 de septiembre de 1999 (caso *Saint Gobain*, NFJ008298)¹⁷ y Sentencia de 13 de abril de 2000 (caso *Baars*, NFJ008797).

- c) En relación con el libre movimiento de capitales, que consagra la obligación de los Estados de eliminar todas las restricciones a la libre circulación de capitales y de pagos entre los Estados, seleccionamos las siguientes: Sentencia de 23 de septiembre de 1988 (caso *Van Eycke/Aspa*); Sentencia de 15 de julio de 2004 (caso consortes «*Weidert-Paulus*», NFJ018397) y Sentencia de 17 de julio de 2004 (caso *Sra. Lenz*, NFJ017420)¹⁸.
- d) En relación con la libre prestación de servicios, que impide las restricciones a los servicios e impone la supresión de toda diferencia de trato o discriminación entre el prestador de un servicio comunitario con respecto al nacional, entre otras, reseñamos las siguientes: Sentencia de 28 de abril de 1998 (caso *Safir*)¹⁹; Sentencia de 28 de octubre de 1999 (caso *Vestergaard*, NFJ009071); Sentencia 3 de octubre de 2002 (caso *Sr. Danner*, NFJ013037) y la de 26 de junio de 2003 (caso *Skandia/Sr. Ramstedt*, NFJ014747)²⁰.

Como resumen de la doctrina del TJCE sobre la influencia de las libertades comunitarias en el derecho propio de los Estados, podemos señalar que lo fundamental para que entren en juego las prohibiciones del Tratado es que las situaciones que se examinen sean similares o comparables y que no concurra ninguna de las causas de justificación de la discriminación (como la coherencia del sistema fiscal, la reciprocidad, el riesgo de evasión fiscal, etc.) que ha aceptado el TJCE como excepciones a los incumplimientos del derecho comunitario.

¹⁵ Que considera discriminatoria la deducción en Holanda por contribuciones a una reserva de jubilación reconocida para los residentes en Holanda que no se permite para los no residentes.

¹⁶ Que declara la incompatibilidad con el derecho comunitario del gravamen a los no residentes en Holanda para el tramo inferior de la escala de un tipo superior al que corresponde a los residentes.

¹⁷ Que aprecia infracción del derecho comunitario respecto a un establecimiento permanente situado en Alemania y explotado por una sociedad de capital con domicilio social en otro Estado miembro que no se beneficie, en las mismas condiciones que las sociedades de capital con domicilio social en Alemania, de determinadas ventajas fiscales.

¹⁸ Considera contrario al principio la normativa que permite elegir entre el impuesto de carácter liberatorio a un tipo del 25 por 100 y el impuesto ordinario sobre la renta con aplicación de un tipo reducido a la mitad únicamente a los titulares de rendimientos de capital de origen austríaco, mientras que prevé que los rendimientos de capital procedentes de otros Estados miembros quedan sujetos necesariamente al impuesto ordinario sobre la renta sin reducción del tipo, no pudiendo justificarse la negativa conceder a los titulares de rendimientos del capital procedentes de otros Estados miembros las ventajas fiscales concedidas a los titulares de rendimientos del capital de origen austríaco por la circunstancia de que los rendimientos de las sociedades establecidas en otros Estados miembros estén sujetos en éste a una imposición poco elevada.

¹⁹ Referida a la diferencia de trato en Suecia en relación con las obligaciones fiscales derivadas de un contrato de seguro según se trate de compañías que operen con establecimiento en Suecia o sin él.

²⁰ En el que se afirma que existe incumplimiento en el caso de un seguro suscrito con una aseguradora establecida en otro Estado miembro y que cumple todos los requisitos de un seguro de pensiones complementario establecido por el derecho nacional, salvo el de que se haya suscrito con una aseguradora establecida en el territorio nacional, reciba un trato diferente desde el punto de vista fiscal, con efectos en materia de impuestos sobre la renta que, dependiendo de las circunstancias de cada caso, pueden ser menos favorables.

En el caso examinado no hay lugar a dudas sobre la existencia de una discriminación desde el punto de vista de la libertad de prestación de servicios, porque el tratamiento desfavorable que se dispensa a los mercados de valores comunitarios no españoles constituye una forma de restringir el acceso a la prestación de servicios de esos mercados a las sociedades españolas en cuanto éstas preferirán la Bolsa española frente a otras bolsas de la Unión Europea. La medida también atenta a libre circulación de capitales en cuanto dificulta la negociación de los valores españoles en los mercados europeos.

Por otro lado, no cabe plantearse la posible incidencia de una causa de justificación porque en ningún momento se alegó por el Estado demandado y, en consecuencia, no fue objeto de consideración por el tribunal.

Así pues, la sentencia que se comenta no presenta grandes novedades respecto al reconocimiento de la discriminación. Ésta es aceptada pacíficamente por el Estado infractor y se compromete a restablecer los principios incumplidos. Como se indicará más adelante, el aspecto más destacado de esta sentencia radica en la controversia que surge entre las partes sobre la suficiencia de la medida adoptada por el gobierno español para subsanar el incumplimiento.

3. EL PROCEDIMIENTO JURISDICCIONAL EN LOS CASOS DE INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE LOS ESTADOS DE RESPETAR EL ORDENAMIENTO COMUNITARIO

Dentro de las diversas clases de recursos que resuelve el TJCE, en el desempeño de su misión de garantizar el respeto de los Tratados comunitarios y demás disposiciones de las instituciones, el recurso por incumplimiento, categoría en la que se incluye el que estamos comentando, es el que controla la observancia de las obligaciones impuestas por el derecho comunitario a los Estados miembros. Éste se encuentra regulado en los artículos 226 a 228 del Tratado CE y puede ser interpuesto por la Comisión o por un Estado miembro. En el caso que estamos examinando fue presentado por la Comisión, a través del procedimiento previsto en el artículo 226 del Tratado CE ²¹.

Antes de promover el recurso ante el TJCE, se abre una fase previa o precontenciosa que consta de dos etapas. En la primera, constatada la controversia, la Comisión se dirige al Estado poniéndole de manifiesto el posible incumplimiento para que éste presente sus explicaciones sobre la cuestión discutida, requerimiento que lleva el nombre de carta de emplazamiento. Una vez contestada esa carta de emplazamiento, si las explicaciones son suficientes de manera que convencen a la Comisión de que no existe tal infracción o se pone remedio al incumplimiento por parte del Estado,

²¹ En este artículo se señala: «Si la Comisión estimare que un Estado miembro ha incumplido una de las obligaciones que le incumben en virtud del presente Tratado, emitirá un dictamen motivado al respecto, después de haber ofrecido a dicho Estado la posibilidad de presentar sus observaciones.
Si el Estado de que se trate no se atuviere a este dictamen en el plazo determinado por la Comisión, ésta podrá recurrir al Tribunal de Justicia».

el procedimiento finaliza con ese acuerdo o conciliación entre la Comisión y el Estado. En el supuesto de que la respuesta a la carta de emplazamiento no sea satisfactoria para la Comisión, se abre la segunda etapa, en la cual la Comisión emite un dictamen motivado en el que fija un plazo al Estado, que suele ser breve, de dos meses, para que solucione el incumplimiento y por tanto apruebe o modifique la normativa. Si el Estado cumple lo indicado en el dictamen dentro del plazo fijado por la Comisión se termina el procedimiento. Si, por el contrario, no cumple lo exigido en el dictamen o lo cumple fuera de plazo, la Comisión podrá interponer el recurso ante el Tribunal de Justicia.

La sentencia tendrá autoridad de cosa juzgada y se limitará a constatar la existencia del incumplimiento, siendo la Comisión la que deberá determinar las medidas necesarias para que el Estado cese el incumplimiento. El Estado estará obligado a suprimir con efecto retroactivo las consecuencias de la infracción. Si no cumple, el TJCE, a requerimiento de la Comisión, podrá imponer el pago de una cantidad a tanto alzado o una multa coercitiva.

Pues bien, esta sintética presentación del procedimiento de resolución de los casos de incumplimiento por parte de los Estados del ordenamiento comunitario sirve para introducir la cuestión básica en la que se funda la sentencia del tribunal: el recurso es procedente si al finalizar el plazo fijado en el dictamen motivado para que se solucione el incumplimiento el Estado no ha llevado a cabo los actos o disposiciones precisas para superar la infracción cometida.

4. VALORACIÓN DE LA SENTENCIA

En la sentencia se describe el camino por el que discurrió el procedimiento de incumplimiento contra España. La Comisión inició el procedimiento mediante escrito de requerimiento o carta de emplazamiento enviada el 23 de abril de 2001, al constituir un obstáculo contra la libertad de circulación de capitales y prestación de servicios el régimen de porcentajes reductores de las plusvalías aplicable a las adquisiciones anteriores al 31 de diciembre de 1994. El Gobierno español contestó mediante un escrito de 1 de agosto de 2001 en el que reconocía o no negaba que existiese esa diferencia de trato pero aducía que afectaba a un pequeño número de contribuyentes y que la cuestión se iba a abordar en una próxima reforma fiscal. La contestación no satisfizo a la Comisión que continuó el procedimiento mediante la emisión de un dictamen motivado el 22 de marzo de 2002, en el que le concedía un plazo de 2 meses para subsanar la infracción. Es decir, el plazo vencía, suponiendo que el dictamen fuera notificado a finales del mes de marzo, a finales del mes de mayo de 2002. España contestó el 25 de junio reiterando que en breve se modificaría la normativa.

Como señalamos, la modificación anunciada en las contestaciones a la carta de emplazamiento y al dictamen motivado fue la introducida por la Ley 46/2002, que entró en vigor el 1 de enero de 2003 y que en este punto afectó al artículo 35 de la Ley del IRPF, esto es, el precepto que establece la forma de determinar la ganancia o pérdida patrimonial para los valores que coticen en un mercado secundario. Con anterioridad a esta modificación dicho precepto se refería a «valores admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores españoles» y a raíz de esa

ley se amplía a los valores definidos en la Directiva 93/22/CEE, del Consejo, de 10 de mayo, es decir, los mercados oficiales de los Estados miembros de la Unión Europea. Pero no se contenía ninguna modificación directa de la disposición transitoria novena de la Ley 40/1998, ni de la transitoria octava de la Ley 18/1991 que se mantenían en vigor por la anterior.

En la sentencia se señala que «la Comisión consideró que la referida ley no modificaba las disposiciones controvertidas de la normativa española e interpuso el presente recurso ante el Tribunal de Justicia». Interesa subrayar esta breve mención a la postura de la Comisión porque, a mi modo de ver, aquí radica la cuestión que centra el debate entre las partes. El Gobierno de España entendía que con la aprobación de la reforma del artículo 35 de la Ley del IRPF, que extendía la forma de determinación de las plusvalías en el caso de transmisión de valores cotizados a todos los mercados reconocidos en los Estados miembros, había desaparecido la discriminación contra los mercados del resto de los Estados miembros. De esta posición se deduce que para la Administración española a efectos de aplicar los porcentajes reductores se asimilarían el resto de los mercados de la Unión Europea a los españoles y, por lo tanto, les sería aplicable también el porcentaje del 25%. En cambio, para la Comisión con la reforma del artículo 35 no bastaba, sino que habría que modificar expresamente la disposición transitoria novena.

El tribunal no resuelve esta incógnita, porque no entra a considerar si la Ley 46/2002 supone la eliminación de las infracciones denunciadas. La sentencia se apoya en el tenor del artículo 226 del Tratado CE, en el que se señala que lo que se enjuicia en el recurso es la situación de incumplimiento o no de la legislación del Estado en el momento en que vence el plazo concedido para corregir la situación en el dictamen motivado y como en esa fecha, recordemos que sería en torno al mes de mayo de 2002, aún no se había aprobado la Ley 46/2002, el tribunal debe declarar el incumplimiento.

Pues bien, esta decisión, a la que no cabe reprochar nada desde el punto de vista de la legalidad, teniendo en cuenta el tenor del artículo 226 del Tratado CE, deja abierta la solución de la cuestión debatida. El tribunal no entró en el fondo de la cuestión y, en consecuencia, no resolvió la controversia que se había suscitado entre la Comisión, demandante, y España, como Estado demandado. Pero, es evidente que en ejecución del fallo la cuestión se podrá volver a plantear y si subsisten las diferencias de criterio entre la Comisión y España, le tendría que corresponder al tribunal decidir sobre el asunto. En efecto, la posición del Gobierno de España puede ser que el cumplimiento de la sentencia se produjo con la aprobación de la Ley 46/2002 y, en consecuencia, no tiene que llevar a cabo ninguna reforma adicional. Por el contrario, la Comisión, si continúa con su criterio, considerará que habría que haber modificado expresamente la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF.

La pregunta que cabe realizar es quién tiene razón, si la Comisión al entender que al no haberse modificado la disposición transitoria seguía subsistiendo la discriminación, pues el porcentaje del 25% sólo sería aplicable a los valores cotizados en mercados españoles y para el resto de la Unión Europea el porcentaje sería el 14,28%, o si la razón estaría del lado de la posición española y habría que entender que la disposición transitoria debía interpretarse a la luz de la nueva redacción del artículo 35.

Lo cierto es que si la Administración española considera que la entrada en vigor de la Ley 46/2002 ha supuesto la modificación *de facto* del ámbito al que se aplica el porcentaje del 25%, que ahora hay que extender a todo mercado secundario de valores oficial de la Unión Europea, es obvio que en la práctica ha desaparecido la discriminación. La Administración española admitirá en las transmisiones de valores adquiridos antes del 31 de diciembre de 1994 realizadas a partir de 1 de enero de 2003 que se aplique el 25% por cada año que exceda de dos entre el 31 de diciembre de 1996 y la fecha de adquisición. Y esta conclusión ha sido confirmada por la contestación a una consulta tributaria de fecha 7 de julio de 2003, NFC018251 ²².

5. CONCLUSIONES

Es indudable, porque ha sido reconocido por el tribunal en otros casos similares y así lo señala el recurso de la Comisión y se acepta implícitamente por el Estado denunciado, que el establecer un tratamiento diferente a efectos de la tributación de las ganancias o pérdidas patrimoniales por el IRPF para un mismo tipo de bienes o derechos, valores cotizados en mercados secundarios en este caso, según que se refieran o se negocien en el mercado nacional o en el de otros territorios de la Unión Europea, supone una discriminación que atenta a las libertades comunitarias, en este caso, la de circulación de capitales y la de prestación de servicios.

En el caso que se plantea no se pone en cuestión la Ley del IRPF en su conjunto, la totalidad de las diferencias de trato entre valores cotizados en mercados españoles y valores cotizados en otros mercados comunitarios existentes en la misma, sino únicamente la que se refería a la aplicación de los coeficientes reductores. Y lo cierto es que esa misma diferenciación se establecía cuando se regulaba la forma de cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial en el artículo 35 de la Ley del IRPF (L 40/1998), con anterioridad a la modificación llevada a cabo por la Ley 46/2002, al igual que ocurría en el artículo 46 de la anterior Ley del IRPF (L 18/1991).

²² En la consulta se preguntaba sobre el coeficiente de reducción aplicable a la venta de unas acciones que cotizan en el EASDAQ (mercado de valores creado de conformidad con las disposiciones de la Directiva de servicios de inversión: Directiva 93/22/CEE del Consejo) y cuya fecha de adquisición es el 27 de septiembre de 1991. En la contestación se indica que: «Por tanto, y conforme con esa distinción previa del cálculo de la ganancia patrimonial establecida en el artículo 35.1 a) y b) de la Ley 40/1998, el coeficiente reductor aplicable será el del 14,28% por cada año de permanencia (entre la fecha de adquisición y el 31 de diciembre de 1996) que exceda de dos.

Ahora bien, lo hasta aquí expuesto se ve modificado desde 1 de enero de 2003 con la nueva redacción dada al artículo 35.1 a) y b) de la Ley del Impuesto por los apartados uno y dos del artículo decimoséptimo de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del IRPF y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de No Residentes (BOE del día 19). Así, con la nueva redacción de las normas específicas de valoración hay que distinguir entre «valores admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores definidos en la Directiva 93/22/CEE del Consejo, de 10 de mayo de 1993 (...)» y «valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores definidos en la Directiva 93/22/CEE del Consejo, de 10 de mayo de 1993 (...)».

Esta nueva regulación normativa comporta que si la venta de las acciones se efectúa en 2003 el porcentaje de reducción aplicable (disp. trans. novena) sería el 25%, lo que conllevaría la no sujeción de la ganancia patrimonial al haber transcurrido más de cinco años entre la fecha de adquisición de las acciones y el 31 de diciembre de 1996.

Por consiguiente, llama la atención que existiendo la discriminación entre mercados españoles y el resto de mercados oficiales de la Unión Europea desde hace bastantes años, y referida no sólo a los porcentajes sino también a la regla de cálculo de la ganancia o pérdida, se haya planteado ahora, pasados 10 años desde que se aprobó el régimen de abatimiento, sin que se incluyese la discriminación en cuanto a la forma de cálculo.

La sentencia declara el incumplimiento de España porque en el momento en que vencía el plazo fijado en el dictamen motivado para subsanar la infracción no se había modificado la legislación que lo provocaba.

Sin embargo, esta resolución no tiene en cuenta, porque su aprobación se produjo con posterioridad, que por la Ley 46/2002 se asimilaba, a los efectos de la aplicación de la norma (art. 35 de la Ley del IRPF) que regula la forma de cálculo de las ganancias o pérdidas patrimoniales, los mercados oficiales del resto de los países de la Unión Europea a los mercados españoles. La duda que centró el debate entre las partes, la Comisión y el Reino de España, pero que en la sentencia no se despeja, es si bastaba la reforma del artículo 35 para entender modificada la norma (transitoria novena) por la que se determinan los porcentajes reductores aplicables o era necesaria la expresa modificación de tal norma. De todos modos, como demuestra la contestación a una consulta formulada sobre este particular, la interpretación que está siguiendo la Administración española es que, a efectos de los coeficientes a partir del 1 de enero de 2003 se aplica el 25% tanto para valores cotizados en mercados españoles como para valores cotizados en mercados oficiales de otros Estados miembros.

Como es previsible que la contienda se mantenga en la ejecución de la sentencia se volverá a plantear la cuestión ante el tribunal, que ahora ya sí tendrá que decidir sobre la controversia suscitada.

Por consiguiente, esta sentencia pone de relieve la importancia que en los recursos por incumplimiento tiene la ejecución o cumplimiento del fallo, porque el incumplimiento que es reconocido por el Estado afectado, y que trata de superar mediante una modificación legislativa posterior al momento en que se toma en consideración para dictar la sentencia, tiene que ser examinado de nuevo en la fase de ejecución, verificando si en tal momento, con la nueva normativa ya en vigor, se han subsanado las infracciones detectadas.

Por último, es preciso señalar que la nueva Constitución Europea no va a suponer ningún cambio en las normas comunitarias a las que hemos hecho referencia, pues tanto la formulación del principio de no discriminación y de las libertades como el procedimiento de actuación del Tribunal de Justicia reproducen las normas del Tratado CE que hemos visto.

TRIBUTACIÓN	LA REVISIÓN DE OFICIO EN EL SUPUESTO DE HECHOS ÍNTEGRAMENTE IGNORADOS POR LA ADMINISTRACIÓN AL DICTAR EL ACTO OBJETO DE LA REVISIÓN	Núm. 32/2005
-------------	---	-----------------



ANTONIO LONGÁS LAFUENTE

Licenciado en Derecho

(Comentario a la STS de 25 de octubre de 2004, rec. núm. 6804/1999) *

1. INTRODUCCIÓN

La Sentencia del Tribunal Supremo (STS) (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.^a), de 25 de octubre de 2004 (rec. núm. 6804/1999), plantea y resuelve un supuesto de revisión de oficio de los actos administrativos tributarios, planteado en el procedimiento previsto en el artículo 154 b) de la Ley General Tributaria (LGT) de 1963, actualmente derogada, que permitía a la Administración tributaria, una vez dictado el acto declarativo de derechos, determinando una obligación tributaria, revisar su actuación como consecuencia de la aparición de elementos del hecho imponible íntegramente ignorados al dictar las liquidaciones.

El supuesto planteado en la Sentencia se produce estando vigente la LGT/1963, planteándose la cuestión de si este procedimiento de revisión de oficio recogido en el artículo citado se mantiene en la nueva LGT/2003, o si el supuesto de hecho que permitía la revisión de oficio por la vía expresada puede subsumirse en alguno de los procedimientos especiales de revisión previstos en la nueva LGT/2003.

La Sentencia tiene la virtualidad además de recoger la evolución legislativa en la materia, de exponer siquiera de forma muy breve la opinión del Alto Tribunal sobre la cuestión que se acaba de plantear, anticipando por lo tanto la respuesta a posibles pretensiones que pudieran plantearse en el futuro.

* Véase el texto íntegro de esta Sentencia en la *Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas, Jurisprudencia)*. CEF. Núm. 263, febrero 2005.

2. EL SUPUESTO DE HECHO EXAMINADO EN LA SENTENCIA

Haciendo abstracción de las fechas en que se produjeron los hechos, los antecedentes de la Sentencia son los siguientes:

- a) La Inspección de los Tributos incoó actas de conformidad por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) e Impuesto sobre el Patrimonio, considerándose producidos los actos de liquidación por el transcurso del plazo de un mes desde su incoación.
- b) Una vez transcurridos casi dos años, los interesados aportaron ante la Administración tributaria certificados de entidades financieras, referidos a los ejercicios que fueron objeto de comprobación, de los que se infería la realización de una serie de inversiones efectuadas durante los mismos, constituyendo las rentas obtenidas por estas operaciones elementos o partes del hecho imponible trascendentes por su cuantía y significación.
- c) El Ministro acordó la revisión de las liquidaciones tributarias practicadas a los interesados por los impuestos indicados y ejercicios comprobados con anterioridad, al entender que dichos elementos del hecho imponible habían sido ocultados por los sujetos pasivos, siendo íntegramente ignorados por la Administración tributaria en el momento de dictar los actos de liquidación.
- d) Tanto el recurso de reposición, como el posterior recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional (AN) fueron desestimados.

El problema queda pues planteado por el TS en el sentido de si se produce el supuesto de hecho contemplado en la norma para proceder a la revisión de los actos administrativos tributarios firmes.

3. REGULACIÓN NORMATIVA DEL SUPUESTO DE HECHO. EVOLUCIÓN LEGISLATIVA

3.1. La LGT/1963.

Como hemos indicado, el supuesto de hecho planteado en la Sentencia se produce con anterioridad a la entrada en vigor de la LGT/2003, lo que incide claramente al determinar la normativa aplicable, siendo precisamente esta singularidad la cuestión central de este comentario, la supervivencia o no del procedimiento de revisión de oficio previsto en la norma derogada.

El artículo 154 de la LGT/1963 ¹ establecía un procedimiento de revisión, cuya competencia se atribuía al Ministro, respecto de los actos dictados en vía de gestión, en tanto no hubiera prescrito la acción administrativa, en dos supuestos concretos: en aquellos en los que se estimase que infringían manifiestamente la ley, y cuando se aportasen nuevas pruebas que acreditasen elementos del hecho imponible íntegramente ignorados por la Administración al dictar el acto objeto de la revisión. Este segundo es al que se refiere la Sentencia que comentamos.

El antecedente inmediato se encontraba en los artículos 109 y 110 de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA) de 1958. Conforme al primero, la Administración podía, en cualquier momento, de oficio o a instancia del interesado y previo dictamen favorable del Consejo de Estado, declarar la nulidad de los actos que incurrieran en este grado de invalidez. Por el segundo, se establecía un principio general que exigía la previa declaración de lesividad para el interés público y su posterior impugnación ante la jurisdicción contencioso-administrativa con el fin de anular los actos declarativos de derechos. No obstante lo anterior, para los actos declarativos de derechos que incurriesen en vicio de anulabilidad, se permitía la revisión de oficio cuando infringiesen manifiestamente la ley y no hubiese transcurrido el plazo de cuatro años desde su adopción ². Ahora bien, la ley recogía la permanencia de procedimientos especiales entre los que se encontraban los procedimientos tributarios ³.

La LGT/1963 vino pues a establecer un régimen singular para la materia tributaria al recoger, junto al supuesto general de infracción manifiesta de la ley, otro caso de revisión que es el que ahora examinamos, previsto en la letra b) del artículo 154.

El régimen revisor anterior se mantuvo con la entrada en vigor de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP y PAC), de 26 de noviembre de 1992 ⁴, respetando la singularidad tributaria ⁵.

¹ «Serán revisables por resolución del Ministro de Hacienda y, en caso de delegación del Director general del Ramo, en tanto no haya prescrito la acción administrativa, los actos dictados en vía de gestión tributaria, cuando se encontraran en cualquiera de los siguientes casos:

a) Los que, previo expediente en que se haya dado audiencia al interesado, se estime que infringen manifiestamente la ley.
b) Cuando se aporten nuevas pruebas que acrediten elementos del hecho imponible íntegramente ignorados por la Administración al dictar el acto objeto de la revisión.»

² Señalaba el apartado segundo del artículo 110:

«Sin embargo, podrán ser anulados de oficio por la propia Administración los actos declarativos de derechos cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) Que dichos actos infrinjan manifiestamente la ley y, en tal sentido, lo haya dictaminado el Consejo de Estado.
b) Que no hayan transcurrido cuatro años desde que fueron adoptados.»

³ El Decreto de 10 de octubre de 1958 recogía como subsistentes los procedimientos tributarios, declarando así la singularidad de los mismos.

⁴ Artículo 103 de la ley.

⁵ La disposición adicional quinta de la ley, en su apartado segundo, establecía que «la revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria se ajustará a lo dispuesto en los artículos 153 a 171 de la LGT y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma».

La reforma operada en la norma común administrativa por la Ley 4/1999, de 13 de enero, lleva consigo una modificación trascendente del régimen de revisión de oficio de los actos anulables, pues manteniendo la revisión de oficio de los actos nulos desaparece la revisión de los actos anulables declarativos de derechos, exigiéndose ahora, cuando los actos sean favorables para los intereses y concurra un defecto de anulabilidad, la previa declaración de lesividad para el interés público y su posterior impugnación ante la jurisdicción contencioso-administrativa; manteniéndose en forma análoga la posibilidad de revocar los actos de gravamen o desfavorables para los interesados siempre que dicha revocación «no constituya dispensa o exención no permitida por las leyes, o sea contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico» ⁶. No obstante, en materia tributaria, aun cuando se da nueva redacción a la disposición adicional quinta, se mantiene la especialidad de la revisión de oficio de los actos tributarios remitiéndose a la LGT/1963 ⁷.

Nos encontrábamos pues, a partir de esta modificación de la norma común administrativa, con un régimen tributario de revisión de oficio de los actos anulables que, si ya en relación con la normativa administrativa común difería en la creación de un supuesto añadido al general de la Ley 30/1992, ahora también se distanciaba en cuanto seguía manteniendo la revisión de oficio de actos anulables declarativos de derechos que la Ley 4/1999 había suprimido para el resto del Derecho público administrativo.

3.2. La LGT/2003.

A esta disparidad de regímenes ha venido a dar solución la LGT/2003, cuya pretensión respecto de los procedimientos especiales de revisión, además de efectuar una regulación más detallada, no es otra que la aproximación a la norma común administrativa, corrigiendo la discrepancia en la enumeración de las causas de nulidad, haciendo desaparecer el procedimiento de revisión de los actos anulables y estableciendo el procedimiento de revocación ⁸.

De esta forma la materia tributaria se adapta al derecho común administrativo, si bien a través de una regulación específica que, aunque pretende un acercamiento o aproximación al marco común ⁹,

⁶ Artículo 105.1, en la redacción dada por la Ley 4/1999.

⁷ Los cambios normativos como consecuencia de la Ley 4/1999 operan en el apartado primero de la disposición adicional quinta.

⁸ La exposición de motivos, en su apartado VI, párrafo segundo, señala: «Respecto a los procedimientos especiales de revisión, destaca la aproximación a la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de LRJAP y PAC, tanto en la enumeración de las causas de nulidad de pleno derecho como en la desaparición del procedimiento de revisión de actos anulables, exigiéndose para obtener su revisión la previa declaración de lesividad y la posterior impugnación en vía contencioso-administrativa. También destaca la regulación en el ámbito tributario del procedimiento de revocación para revisar actos en beneficio de los interesados».

⁹ Se mantiene la disposición adicional quinta, apartado segundo de la Ley 30/1992, aun cuando no se ha adaptado a la nueva norma y, por tanto, la referencia que realiza a los artículos 153 a 171 de la LGT debe entenderse respecto de los artículos 213 y siguientes de la actual LGT/2003.

mantiene discrepancias importantes en algunos de los procedimientos especiales de revisión y notables lagunas que van a exigir una respuesta adecuada por la doctrina y los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa ¹⁰.

Por lo que a este comentario interesa, el artículo 218 regula la declaración de lesividad para el interés público de sus actos y resoluciones ¹¹ favorables a los interesados, cuando «incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico» ¹², haciendo corresponder por tanto esta causa con los supuestos de anulabilidad previstos en el artículo 63 de la LRJAP y PAC.

Si este procedimiento sólo es posible respecto de los actos y resoluciones favorables, el artículo 219 regula la revocación de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones ¹³, partiendo de las mismas limitaciones establecidas en la LRJAP y PAC ¹⁴. Ahora bien, se separa de esta última ley en cuanto permite revocar cualquier tipo de actos, favorables o desfavorables, siempre que: a) sea en beneficio de los interesados y, b) concurra algunas de las tres causas que establece ¹⁵.

4. LOS REQUISITOS EXIGIDOS POR EL ARTÍCULO 154 B) DE LA LGT/1963, CONFORME A LA JURISPRUDENCIA

La jurisprudencia, en la interpretación del artículo 154 b) de la LGT/1963, había partido siempre del carácter excepcional que tiene la revisión de oficio respecto del principio de seguridad jurídica y del respeto a los derechos adquiridos, límites a la facultad revisora de la Administración ¹⁶,

¹⁰ Así lo he expuesto en el Capítulo 14, «Revisión en vía administrativa: procedimientos especiales de Revisión», dentro del Libro *Ley General Tributaria (Ley 58/2003). Comentarios y casos prácticos*, REAF y Ed. Estudios Financieros, 2003, fundamentalmente por lo que se refiere al procedimiento de revocación recogido en el artículo 219 de la actual LGT.

¹¹ Debe entenderse, por tanto, que pueden ser objeto de declaración de lesividad tanto los actos administrativos tributarios, dictados por los órganos de gestión, como las resoluciones emanadas de los órganos encargados de la revisión económico-administrativa.

¹² «1. Fuera de los casos previstos en los artículos 217 y 220 de esta ley, la Administración tributaria no podrá anular en perjuicio de los interesados sus propios actos y resoluciones. La Administración tributaria podrá declarar lesivos para el interés público sus actos y resoluciones favorables a los interesados que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, a fin de proceder a su posterior impugnación en vía contencioso-administrativa.»

¹³ Se excluyen, por tanto, de este procedimiento de especial de revisión las resoluciones dictadas por los órganos revisores de la vía económico-administrativa, que no podrán ser objeto de revocación.

¹⁴ «La revocación no podrá constituir, en ningún caso, dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, ni ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico.»

¹⁵ Señala el apartado primero, párrafo primero, que «la Administración tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando se estime que infringen manifiestamente la ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados».

Frente a ello, la Ley 30/1992, en la redacción dada por la Ley 4/1999, dispone en su artículo 105.1: «Las Administraciones públicas podrán revocar en cualquier momento sus actos de gravamen o desfavorables, siempre que tal revocación no constituya dispensa o exención no permitida por las leyes, o sea contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico».

¹⁶ Buena muestra de ello es la propia STS de 25 de octubre de 2004 que comentamos, y así lo hace ver el Alto Tribunal en su fundamento de derecho segundo.

siendo este procedimiento una modalidad peculiar de la revisión de oficio que permite a la Administración, según la Sentencia que analizamos, volver a ver un acto declarativo de derechos, en cuanto, en materia tributaria, la determinación de la obligación tributaria implica dicha declaración ¹⁷.

En base al carácter excepcional de la revisión, venía exigiendo:

- a) Que el acto de liquidación a revisar fuese definitivo.
- b) El acto debía ser de gestión tributaria ¹⁸, no susceptible de reclamación económico-administrativa.
- c) Los elementos o partes del hecho imponible descubiertos deben ser trascendentes ¹⁹.
- d) Al dictar el acto cuya revisión se pretendía, la oficina gestora ignorase íntegramente elementos del hecho imponible ²⁰.
- e) Sólo podía autorizarse si se aportaban nuevas pruebas que acreditasen elementos del hecho imponible íntegramente ignorados, desde la perspectiva puramente fáctica, no siendo posible plantear esta vía por cuestiones de calificación jurídica o de valoración de los hechos.

¹⁷ «Significa que la Administración tributaria vuelve a ver, es decir, revisar un acto declarativo de derechos que en el campo tributario es de determinación de una obligación tributaria y que, por ello, constituye una excepción al principio de seguridad jurídica (art. 9.º de la Constitución), en la medida que los actos de liquidación definitivos se dictan por la Administración tributaria una vez que ésta ha llevado a cabo las comprobaciones oportunas del hecho imponible y considera que puede cuantificar definitivamente las obligaciones tributarias». En este mismo sentido, la STS de 22 de noviembre de 2002, recurso número 2513/1997 (*Normacef Fiscal*, NFJ018618).

¹⁸ También las SSTs de 23 de octubre de 1971 (Aranzadi RJ 1971\4192), 13 de octubre de 1988 (*Normacef Fiscal*, NFJ040454) y 10 de mayo de 1989 (Aranzadi RJ 1989\3812).

¹⁹ Tanto la Sentencia que comentamos, como la del mismo Tribunal de 22 de noviembre de 2002 señalan que ello debe ser así, «por cuanto la decisión del Ministro de Hacienda debe ser el resultado de la adecuada ponderación entre el principio de seguridad jurídica, que subyace en los efectos propios de la definitividad de las liquidaciones tributarias, y los intereses de la Hacienda Pública, de ahí que sería improcedente autorizar la revisión por una minucia sin transcendencia, o por el voluntarismo personalista de un Inspector de Hacienda».

²⁰ La Sentencia comentada, después de definir el hecho imponible en la forma expuesta por la LGT/1963, señala que «se integra por elementos objetivos, de naturaleza "fáctica", como son por ejemplo: la obtención de rendimientos, la realización de actividades (...), actos y negocios jurídicos, adquisición o transmisión de bienes y derechos, etc., elementos estos que predeterminan el tributo de que se trata, y por elementos subjetivos, que consisten en la relación existente entre aquéllos y las personas físicas o jurídicas que los realizan, elementos estos que predeterminan los sujetos pasivos de dichos tributos, además, existen otros elementos complementarios como son el tiempo, que fija el devengo o nacimiento de la obligación y el espacio, que configura la aplicación espacial de las normas». Con anterioridad, en Sentencias de 5 y 28 de octubre de 1971, había señalado ya que si el elemento del hecho imponible ignorado respecto de un tributo no lo era respecto de otro, impedía la aplicación de este supuesto de hecho. Ello es puesto de manifiesto también por BAYON MARINE («La llamada revisión de oficio en materia tributaria», *REDF*, Civitas, número 1, 1974, pág. 137) y por C. CHECA GONZÁLEZ («La Revisión de oficio de los Actos Tributarios: Nulidad y Anulabilidad», *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, número 1, Aranzadi, 1996, pág. 57).

- f) La ocultación de los elementos por el sujeto pasivo ²¹ debía referirse obviamente al hecho imponible ²² objeto de las liquidaciones cuya revisión de oficio se pretendía, por lo que no podían traerse a colación hechos imponibles posteriores. Hacía mención el supuesto previsto en la letra b) del artículo 154 a hechos que se daban cuando se dictó el acto administrativo, pero que por las razones que fueran no eran conocidos por la Administración al dictar aquél, y no a hechos ocurridos después de dictar el acto liquidatorio ²³, no siendo posible la revisión en aquellos supuestos en los que la Administración tuviera ya noticia, aunque incompleta, de los elementos del hecho imponible, y no realizase, pese a ello, una investigación más amplia y precisa de los mismos ²⁴.
- g) Esta facultad se predica exclusivamente de la Administración, única competente para iniciar el procedimiento de revisión, por lo que no procede reconocer legitimación a los contribuyentes o interesados para iniciarlo; lo que no obsta a que, si aportan nuevas pruebas de elementos del hecho imponible no declarados con anterioridad, la Administración deba iniciar dicho procedimiento de revisión ²⁵.

²¹ Conforme a la STS de 9 de junio de 1986 (*Normacef Fiscal*, NFJ000174), es preciso que «las nuevas pruebas obtenidas acrediten elementos del hecho imponible ignorados por la Administración al dictar el acto de gestión que se revisa. El desconocimiento absoluto por la Hacienda constituye el reverso de una conducta anterior del contribuyente, la ocultación del hecho imponible o de algunos de sus elementos íntegramente ignorados por la Administración al dictar el acto de gestión que se revisa».

²² En este sentido, la Sentencia de la AN de 22 de noviembre de 1988 (*Normacef Fiscal*, NFJ000469), señala que a efectos de este procedimiento especial de revisión «una exención no es un elemento del hecho imponible; el hecho imponible es el mismo con exención o sin ella, y, por lo tanto, la ignorancia por la Administración de la existencia de una exención no constituye la causa de revisión de que se trata».

²³ En este sentido, las Sentencias de la AN de 28 de mayo de 2003, recurso número 391/2001 (*Normacef Fiscal*, NFJ017008), y de 19 de mayo de 2000, recurso número 821/1998 (*Normacef Fiscal*, NFJ009812).

²⁴ Así, Sentencia de la AN de 17 de junio de 1999, recurso número 814/1997 (*Normacef Fiscal*, NFJ008689): «no es viable la revisión si la Administración tiene noticia de los elementos del hecho imponible, y no realiza actividad alguna de investigación para obtener el esclarecimiento de la noticia, pues en otro caso, la seguridad jurídica se vería seriamente dañada. Pero sí es viable la revisión cuando la Administración no tuviese ninguna noticia, por ocultación del sujeto, de los elementos del hecho imponible, pues no es de recibo, desde parámetros de elemental justicia fiscal, que quien oculte datos, resulte beneficiado por la ocultación».

²⁵ En este sentido se pronuncia el TEAC en resolución de 7 de julio de 2000, Vocalía, 1.ª, RG 2038/1997 (*Normacef Fiscal*, NFJ009749): «El TS, en sus dos Sentencias de 6 de marzo de 1995, ha señalado que el artículo 154 de la LGT establece una facultad de revisión reservada únicamente a la Administración, por lo que no cabe reconocer a los sujetos pasivos legitimación para iniciar el procedimiento, atacando por esta vía actos que quedaron firmes al no haber sido impugnados en los plazos concedidos para ello. Ahora bien, la mencionada resolución citaba otras anteriores, también de este Tribunal, como la de 12 de mayo de 1993, en el sentido de que «nada se opone a que sea el propio contribuyente, como ocurre aquí, quien presente esas pruebas a la Administración con vistas a dicha revisión de oficio». Por tanto, cuando el contribuyente se dirige a la Administración en virtud del artículo 154 –y esto es lo que resulta claramente de su escrito de 9 de junio de 1994– no cabe desvirtuar el carácter de sus manifestaciones e interpretar que consisten realmente en un recurso de reposición, como acertadamente concluyó el Tribunal Regional, sino que hay que admitir la posibilidad de que el interesado, al aportar a la Administración las nuevas pruebas, coloque a ésta en la necesidad *ex lege* de revisar el acto de gestión a la luz de las mismas. No se trata de que el contribuyente esté legitimado para pedir la revisión al amparo de dicho precepto, sino de la posibilidad de aportar pruebas, pruebas que, una vez en poder de la Administración, la colocan en la obligación de constatar si pueden suponer la necesidad de proceder a la revisión en los términos de dicho artículo. Así se sigue, por otra parte, de la dicción literal del precepto: «cuando se aporten nuevas pruebas», significa que la Administración ha de revisar su gestión cuando reciba elementos de los que antes no disponía y que la persona que las aporta puede ser el mismo interesado u otra persona distinta, pues la ley no distingue. Otra interpretación del mismo –como la mantenida

- h) Es preciso que no haya prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda ²⁶.
- i) No se exige el dictamen del Consejo de Estado, pudiendo la Administración dictar el acto revisor sin necesidad de acudir previamente al supremo órgano consultor ²⁷.

5. LA REVISIÓN DE OFICIO DE LOS ACTOS ANULABLES EN LA LGT/2003

5.1. El principio de seguridad jurídica como límite a la revisión de oficio.

El principio básico en que se sustentan los efectos del acto administrativo, esto es, su eficacia y validez, obliga a cuantos son destinatarios del mismo a su cumplimiento y, por tanto, también a la Administración que ha dictado el acto. La existencia de un vicio en dicho acto que determina su falta de ajuste al ordenamiento jurídico permite a los interesados promover los procedimientos jurisdiccionales a fin de someter la actuación de la Administración al principio de legalidad. Ésta, cuando ha dictado el acto y observa la discrepancia de su actuación con el ordenamiento puede y debe reaccionar a fin de ajustar el acto administrativo a Derecho.

Con independencia de los vicios que acarrear la nulidad de los actos, el problema de los restantes vicios, aquellos que suponen una infracción del ordenamiento jurídico que supone la anulabilidad del acto han planteado con asiduidad el problema de los límites que tiene la Administración con el fin de hacer desaparecer del mundo del derecho esas actuaciones incorrectas o, lo que es lo mismo, ajustarlas a la legalidad y los procedimientos o vías que se dan a la Administración para proceder a su corrección. Basta un repaso a la evolución de nuestra norma común administrativa para darnos cuenta de ello.

En general, dentro de este panorama, no ha planteado problema la revisión por la propia Administración de aquellos actos que, incurriendo en vicio de anulabilidad, son desfavorables, perjudiciales o gravosos para los administrados, en cuanto la revisión produzca unos efectos más bene-

en el acuerdo recurrido en este expediente— llevaría al absurdo de impedir la revisión en caso de que las pruebas obtenidas procedieran del propio interesado, cosa que conduciría al fácil subterfugio de valerse de un tercero, ajeno al acto de gestión, para aportar dichas pruebas».

También, las Sentencias de la AN de 25 de mayo de 1993 (*Normacef Fiscal*, NFJ002859) y 10 de octubre de 1994 (Aranzadi JT 1174\1994), entre otras.

J. GONZÁLEZ PÉREZ (*Manual de Procedimiento Administrativo*, Cívitas, 2.ª edición, 2002, págs. 549 y 550), después de poner de manifiesto la contradicción en la jurisprudencia al destacar sentencias en un sentido y otro, concluye, al haber desaparecido de la Ley 30/1992 el procedimiento de revisión de actos anulables, que el artículo 154 de la LGT/1963 debe interpretarse conjuntamente con la disposición adicional segunda del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, que regula el procedimiento para devolución de ingresos indebidos, reconociendo legitimación a los interesados para incoar este procedimiento revisor. En este mismo sentido, C. CHECA GONZÁLEZ (ob. cit. pág. 62).

²⁶ Así, la Sentencia de la AN de 8 de julio de 1999, recurso número 1077/1997 (*Normacef Fiscal*, NFJ008686), y STS de 9 de junio de 1986 (*Normacef Fiscal*, NFJ000174).

²⁷ Sentencia de la AN de 4 de marzo de 1997, recurso número 905/1991 (*Normacef Fiscal*, NFJ006081).

ficiosos o la desaparición del acto. Por ello, se ha establecido generalmente como límite a esta potestad revisora el no empeoramiento de la situación del administrado, con la excepción de los actos que incurran en vicio de nulidad o se trate de corregir meramente un error material, aritmético o de hecho; aunque también se ha señalado la imposibilidad de llevar a cabo dicha revisión administrativa una vez que hubiera recaído sentencia firme sobre el asunto.

La LGT/2003 reconoce ambos límites, el segundo, en el artículo 213.3²⁸ y el primero, lo hace respecto del recurso de reposición y la reclamación económico-administrativa, así como la declaración general efectuada en el artículo 218.1²⁹.

Ahora bien, respecto de los restantes actos administrativos, aquellos que son favorables para los administrados, es donde se ha planteado con mayor intensidad la cuestión de los límites y vías que tiene la Administración para revisar sus actuaciones.

El principio de seguridad jurídica se establece dentro de este planteamiento como límite a la potestad revisora de oficio de la Administración, no en vano este principio de certeza del Derecho viene reconocido en la propia Constitución³⁰, y según la doctrina del TC representa la suma de certeza, jerarquía y publicidad normativa, así como la irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad, comportando, por tanto, la protección de la confianza legítima del destinatario de la actuación administrativa en que se mantendrá el acto dictado³¹.

Es por ello que la revisión de oficio, en cuanto supone una actuación de la Administración que vuelve a conocer de actos anteriores, debe quedar limitada por el principio de seguridad jurídica, debiendo buscarse el equilibrio en el ejercicio de la potestad revisora de oficio de la Administración y la seguridad jurídica, permitiendo dicho ejercicio cuando la legalidad esté «gravemente afectada»³².

Un paso más en esta búsqueda del equilibrio lo dio la Ley 4/1999, de reforma de la LRJAP y PAC, en cuanto hizo desaparecer la revisión de oficio de los actos anulables en el ámbito del derecho administrativo común, puesto que, de conformidad con el artículo 105.1 de la ley, la única vía

²⁸ «Cuando hayan sido confirmados por sentencia judicial firme, no serán revisables en ningún caso los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones ni las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas.» En el mismo sentido se expresaba el artículo 158 de la LGT/1963.

²⁹ «Fuera de los casos previstos en el artículo 217 y 220 de esta ley, la Administración tributaria no podrá anular en perjuicio de los interesados sus propios actos y resoluciones», reconociendo de esta manera que quedan excluidos de esta regla y, por tanto, la revisión podrá producir efectos más gravosos, en los casos en que el acto incurra en un vicio de nulidad absoluta, en los que la corrección se limite a rectificar un error material, de hecho o aritmético que se deduzca del propio expediente administrativo.

³⁰ Artículo 9.º 3.

³¹ Buena nota de todo ello es la Sentencia que comentamos, al señalar en su fundamento de derecho segundo que «el Tribunal constitucional y este Alto Tribunal, al referirse a la seguridad jurídica que consagra el indicado precepto constitucional, han señalado que tal principio es la suma de certeza, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad (SSTC 27/1981, 99/1987 y 227/1988). Y, asimismo, comporta, en relación con la protección de la confianza legítima, el que la autoridad pública no pueda adoptar medidas que resulten contrarias a la esperanza inducida por la razonable estabilidad en las decisiones de aquella, y en función de las cuales los particulares han adoptado determinadas decisiones».

³² STS de 25 de octubre de 2004 (*Normacef Fiscal*, NFJ018618).

que tiene la Administración para conseguir la anulación del acto no es otra que declararlo lesivo para los intereses públicos e impugnarlo posteriormente ante la jurisdicción contencioso-administrativa, y ello suponía, por tanto, que el principio de seguridad jurídica, en cuanto protege la confianza legítima del administrado, quedaba garantizado en mayor medida.

Con ello también se producía un mayor alejamiento del régimen de revisión de los actos anulables en el derecho administrativo común, frente al derecho tributario.

Es en este marco donde se cuestiona también si la singularidad de la materia tributaria permite y exige un régimen diferenciado del resto del derecho administrativo común. Si bien la doctrina había puesto de manifiesto ya esta discrepancia, así como la falta de justificación de esta singularidad de la materia tributaria³³, sin embargo, se había mantenido en la norma tributaria la existencia de un régimen especial, persistente a pesar de las modificaciones que habían sido introducidas en la norma común administrativa³⁴. Especialidades que afectaban no sólo al procedimiento o a determinados requisitos exigidos dentro del mismo para proceder a la revisión de oficio de los actos anulables³⁵, sino que incidían también en el ámbito mismo de la revisión³⁶ y en los supuestos concretos que podían acogerse a esta revisión de oficio. El mantenimiento de la figura se postulaba incluso por la Comisión encargada de elaborar un «Informe para la Reforma de la LGT» que incluso proponía ampliar los supuestos, además de poder iniciarse a instancia de parte³⁷.

Es respecto de esto último donde incide una de las divergencias más importantes del resto del derecho administrativo común, por cuanto el artículo 154, junto al supuesto general previsto en su letra a), cuando se estimase que los actos infringían manifiestamente la ley, establecía un supuesto específico de revisión no previsto en la norma administrativa, que es el examinado en la Sentencia que comentamos: la aportación de nuevas pruebas que acrediten elementos del hecho imponible íntegramente ignorados por la Administración al dictar el acto objeto de la revisión.

El TS nos recuerda precisamente en esta Sentencia que comentamos que si bien existía una notable diferencia en el ámbito de la revisión de oficio de los actos anulables, sin embargo, concluye en que la revisión acordada conforme al artículo 154 b) de la LGT/1963 no «resulta contraria al

³³ Basta remitirse en este sentido a E. GARCÍA DE ENTERRÍA y T. R. FERNÁNDEZ, en su *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo I, págs. 610 y 611, Civitas, 1986.

³⁴ Así, la modificación introducida por la Ley 4/1999 en la LRJAP y PAC no supone ninguna reforma legislativa en la materia tributaria.

³⁵ Respecto de la LPA de 1958, la LGT/1963 prescindía del dictamen del Consejo de Estado, además de establecer como plazo de prescripción el de cinco años, que se elevaba a diez en el caso del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, aun cuando con la entrada en vigor de la Ley 1/1998, el plazo se reduce a cuatro años, unificándose respecto del derecho administrativo común.

³⁶ Frente al derecho administrativo común que hacía referencia expresa a los actos declarativos de derechos, en el ámbito tributario los artículos 153 y 154 de la LGT/1963 aludían a los actos administrativos en general, en cuanto no acotan al respecto el marco de la revisión.

³⁷ En el citado Informe (Edición del IEF, julio 2001, págs. 223 y 224), se indica que una de las recomendaciones es «añadir un supuesto más: cuando se aporten nuevas pruebas que legitimen el derecho a una exención tributaria, íntegramente ignoradas por la Administración al rechazar la solicitud de exención». Aunque añade que esta previsión está contenida en la regulación del artículo 154, y que debería ampliarse a «otros beneficios fiscales, supuestos de no sujeción, etc.».

principio de seguridad jurídica», y justifica su respuesta en un artificioso razonamiento: si bien en el estado actual de la Administración tributaria (estado que viene caracterizado según el Alto Tribunal por el «extraordinario volumen de información» que obtiene) no resulta justificado que el obligado tributario deba esperar a que transcurra el plazo de prescripción para alcanzar «la estabilidad en su situación tributaria» una vez que ha sido objeto de un procedimiento de comprobación e investigación; tampoco puede invocarse el principio de seguridad jurídica cuando la causa u origen del desconocimiento de la Administración, que motiva la revisión de su actuación, reside en el propio obligado tributario.

Considero plenamente acertada la exposición del TS en cuanto estima que el estado actual de la Administración tributaria no justifica la singularidad del supuesto de revisión de oficio, ni tampoco, entiendo, del resto del régimen que la Norma Tributaria de 1963 difería respecto del derecho administrativo común. Y no sólo por el extraordinario volumen de información que obtiene la Administración tributaria, sino también en cuanto que la propia normativa tributaria estableció unas prerrogativas, facultades y atribución de funciones exorbitantes respecto del resto de la Administración pública, así como la regulación de un conjunto de obligaciones a los contribuyentes, obligados tributarios, o quienes tuviesen información sobre relaciones económicas, permitiendo a los órganos tributarios exigir su cumplimiento.

Por otra parte si bien es cierto que la revisión de los actos en materia tributaria se ajustaba a las previsiones contenidas en su normativa específica, el tratamiento de las causas que motivan la revisión de oficio debe ser único para todo el ámbito del derecho administrativo, y así lo ha entendido el legislador actual.

5.2. ¿Puede subsumirse el supuesto previsto en el artículo 154 b) de la LGT/1963 en alguno de los procedimientos especiales de revisión previstos en la LGT/2003?

Ya hemos señalado anteriormente que la LGT/2003, en concordancia con lo expuesto en su exposición de motivos, lleva consigo un acercamiento al régimen de revisión de oficio previsto en la LRJAP y PAC, que supone respecto de los actos anulables la desaparición del procedimiento de revisión de oficio de los actos anulables en materia tributaria ³⁸, de forma tal que se sustituye, respecto de los actos favorables para los interesados, por la impugnación de los mismos ante la jurisdicción contencioso-administrativa previa declaración de lesividad.

Podemos decir, por tanto, como señala el TS, que la LGT/2003 suprime los supuestos de revisión de oficio previstos en el anterior artículo 154 de la LGT/1963. Por ello, se plantea la cuestión de si el supuesto concreto de descubrimiento de elementos del hecho imponible puede quedar subsumido en alguno de los previstos en los distintos procedimientos especiales de revisión.

³⁸ C. J. CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO y otros (*Guía de la Ley General Tributaria*, 1.ª edición, CISS, 2004, pág. 479) destaca la novedad de la eliminación del procedimiento de revisión del artículo 154. Para estos autores esta desaparición se palia, en cuanto a la letra a), por la posibilidad de revocación y, en cuanto a la letra b), por la interposición del recurso extraordinario de revisión.

Queda claro que ello se postula respecto de las liquidaciones que denominamos definitivas, puesto que la naturaleza y carácter de las provisionales permite a la Administración tributaria dictar nuevas liquidaciones respecto de la obligación tributaria de que se trate, si bien la cuestión no se cierra con una declaración tan genérica, puesto que, como la propia LGT/2003 reconoce, deben distinguirse diversas situaciones.

Si bien la liquidación definitiva cierra el procedimiento de aplicación de los tributos de tal manera que la Administración no puede volver sobre el acto dictado si no es a través de los procedimientos especiales de revisión, en las liquidaciones provisionales la Administración determina una obligación tributaria sin llevar a cabo un examen completo de los elementos que configuran el hecho imponible, por lo que la norma autoriza al órgano gestor a reabrir el examen de los elementos del hecho imponible no comprobados ³⁹.

Si bien se había planteado una abundante polémica doctrinal y jurisprudencial sobre el límite de la Administración tributaria para llevar a cabo nuevas liquidaciones sobre un mismo hecho imponible ⁴⁰, la LGT/2003 da una solución al problema tanto para el procedimiento de gestión de comprobación limitada, como para el de inspección. Respecto del primero, el artículo 140.1 impide que dictada resolución pueda efectuarse una nueva regularización en relación con el objeto comprobado ⁴¹, con la excepción de que «en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución». En cuanto al procedimiento de inspección, el artículo 148.3 establece análoga previsión impidiendo que, cuando el procedimiento concluya con una liquidación provisional, el objeto de la misma pueda regularizarse posteriormente, con la salvedad de que «concurra alguna de las circunstancias a que se refiere el párrafo a) del apartado 4 del artículo 101 de esta ley ⁴² y exclusivamente en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias».

Incluso el concepto, por delimitación de supuestos, de liquidación definitiva que da el actual artículo 101.3 plantea, por lo que se refiere al examen que estamos realizando, algunos problemas. Frente a los supuestos previstos en la LGT/1963, el anterior artículo señala que tendrán la consideración de definitivas «las practicadas en el procedimiento inspector previa comprobación e investi-

³⁹ Sobre la distinción entre unas y otras liquidaciones en la nueva LGT/2003, MARTÍN DÍAZ, Eva, «Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios», en el libro colectivo *Ley General Tributaria (Ley 58/2003). Comentarios y casos prácticos*. REAF, Ed. Estudios Financieros, 2004, págs. 476 y ss.

⁴⁰ Destacan en este sentido las Resoluciones del TEAC de 14 de enero de 2000 (*Normacef Fiscal*, NFJ009608) y de 11 de octubre de 2001 (*Normacef Fiscal*, NFJ012131), que mantenían una posición abierta a que la Administración no encontraba limitación alguna a dictar liquidaciones provisionales, si bien la segunda de las resoluciones matizaba la postura anterior. También la Sentencia de la AN de 26 de octubre de 2000 (*Normacef Fiscal*, NFJ010349).

⁴¹ Conforme al artículo 139.2 el objeto de la comprobación (obligación tributaria o elementos de la misma y ámbito temporal) deberá expresarse en la resolución que ponga fin al procedimiento de comprobación limitada.

⁴² Conforme a dicho artículo podrán dictarse liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección cuando «alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobados, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme, o cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente».

gación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, salvo lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo». Pretende el legislador que sólo aquellas liquidaciones derivadas de actuaciones de comprobación e investigación en las que se hayan examinado todos los elementos de la obligación sean consideradas como definitivas. Ahora bien, resulta excesivamente pretenciosa una exposición de este tipo, puesto que en todo caso deberemos referirla a todos los elementos de la obligación tributaria que sean conocidos por la Inspección, puesto que resulta excesivo afirmar con rotundidad que se han examinado todos los elementos, sin tener en cuenta que pueden resultar ocultos algunos de ellos. De adoptar una posición literalista del precepto todas las liquidaciones resultarían provisionales. Tampoco puede señalarse que este problema queda a salvo con la remisión efectuada al apartado cuarto, en concreto, entendemos para la cuestión que examinamos, al supuesto de que «existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente». A la espera de los preceptos reglamentarios que lo desarrollen, tampoco nos parece que pueda acogerse una postura distinta a la expuesta, ya que, ante la duda de posibles elementos del hecho imponible ocultos, todo procedimiento de comprobación e investigación concluiría en liquidación provisional con objeto de salvar la posible aparición de estos elementos ocultos. No creemos que sea ésa la intención del legislador, puesto que implicaría un quebranto del principio de seguridad jurídica ⁴³.

Expuesto lo anterior, nos quedará por determinar ya si el descubrimiento de nuevos elementos del hecho imponible permite la apertura de un procedimiento especial de revisión de los previstos en el capítulo II del Título V de la LGT/2003, básicamente tres de ellos: la revisión de actos nulos de pleno derecho, la declaración de lesividad de actos anulables y la revocación, puesto que los dos restantes no tienen trascendencia por su propia naturaleza y carácter: la rectificación de errores se permitirá respecto de cualquier acto, pero siempre que se deduzca del propio expediente, debiendo ser un error material, de hecho o aritmético, por lo que la propia consideración de elementos ocultos a los procedimientos de comprobación e investigación iniciados por la Administración impide que podamos abrir este procedimiento de rectificación de errores, ya que dichos elementos y los documentos aparecen con posterioridad a dictar el acto. Respecto del procedimiento de devolución de ingresos indebidos tiene una finalidad y naturaleza radicalmente distinta a la que venimos planteando.

Comenzando con el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho, previsto en el artículo 217, del examen de los supuestos recogidos en la norma que permiten acudir al mismo, se deduce la imposibilidad de acudir a ellos para estimar contenido en alguno de ellos el descubrimiento de nuevos elementos del hecho imponible cuando se ha dictado una liquidación definitiva.

Los procedimientos especiales de revisión que pueden plantear más dudas son los de declaración de lesividad de los actos anulables y el de revocación.

⁴³ Como señala el TS, en Sentencia de 18 de julio de 1998, recurso número 9968/1992 (*Normacef Fiscal*, NFJ006894), «la liquidación definitiva surge precisamente de ese proceso de comprobación. A falta de un precepto que exprese determine otra cosa, la Administración puede iniciarlo sin sujeción a plazo en tanto no haya prescrito la presunta deuda tributaria. Mas lo que no puede hacer es volver a comprobar lo que ya comprobó, pues obviamente, liquidación definitiva sólo puede haber una».

Respecto del primero, el principio general establecido en el apartado primero del artículo 218 supone establecer un límite a la anulación de los actos por la Administración tributaria, ya que ésta no puede anular sus actos y resoluciones «en perjuicio de los interesados». Por tanto, la aparición de nuevos elementos del hecho imponible en ningún caso podría determinar la anulación de una liquidación anterior si ello supone un incremento de la deuda tributaria o un empeoramiento en la situación tributaria del obligado frente a la Administración tributaria. Ahora bien, podría pensarse en la aparición de elementos que permitiesen una mejora en la posición tributaria del obligado ⁴⁴, lo que plantearía que la anulación del acto de liquidación le beneficiaría en cuanto puede suponer una deuda tributaria inferior a la delimitada con anterioridad. No habría, por tanto, perjuicio alguno en la anulación del acto, por lo que deberíamos plantearnos la posibilidad de la revisión de oficio, cuestión esta en la que entraremos seguidamente al examinar el procedimiento de revocación.

Fuera de lo expuesto, la declaración de lesividad se predica respecto de los actos y resoluciones «favorables» para los interesados que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico. La jurisprudencia viene manteniendo que las liquidaciones definitivas constituyen actos declarativos de derechos ⁴⁵. Ahora bien, el acto administrativo, el de liquidación, debe incurrir en una infracción del ordenamiento jurídico, siendo difícil de encajar dentro de este requisito el hecho que examinamos, como es la aparición de nuevos elementos del hecho imponible ignorados por la Administración en el momento de dictar el acto de liquidación. Ésta habrá adoptado el acuerdo correspondiente en base a la actuación de comprobación e investigación llevada a cabo, sin que el hecho de no haber obtenido más pruebas respecto del hecho imponible suponga una infracción del ordenamiento jurídico.

Indudablemente podrá revisar su actuación si en la misma se ha producido alguna infracción, pero no en base a la aparición de nuevos elementos del hecho imponible ⁴⁶. La norma tributaria se decanta por la desaparición de esta figura, a diferencia de otros ordenamientos tributarios ⁴⁷, y aunque algunos autores han postulado que su supresión requería de una reflexión más profunda ⁴⁸, sin

⁴⁴ Pensemos, por ejemplo, respecto del IRPF, en rentas negativas que han sido ocultadas, eran desconocidas, o simplemente no se declararon en un ejercicio por entender que el devengo se producía en uno posterior y no se pusieron de manifiesto tampoco a la Administración tributaria a través de sus órganos de gestión o de inspección.

⁴⁵ La Sentencia que comentamos considera que ello es así en cuanto determina una obligación tributaria. En sentido análogo, la Sentencia del mismo Tribunal de 10 de abril de 2002, recurso número 7145/1996 (*Normacef Fiscal*, NFJ012251). También, la Sentencia de la AN de 7 de noviembre de 2003, recurso número 368/2000 (*Normacef Fiscal*, NFJ017291).

⁴⁶ En este sentido se pronuncia E. FONSECA CAPDEVILLA, al indicar expresamente que la Administración tributaria ya no podrá revisar de oficio aquellos actos en relación con los que aparezcan nuevos elementos del hecho imponible. «La revisión en vía administrativa en la nueva Ley General Tributaria». *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, Marzo 2004, número 29, Tomo II, pág. 144.

⁴⁷ La Ordenanza Tributaria alemana mantiene la posibilidad de remoción del acto tributario por los motivos que examina-mos cuando es el contribuyente el que ha dado lugar a la ocultación (§ 130).

⁴⁸ Así para C. PALAO TABOADA, quien señala que es posible su sustitución por la revocación cuando se trate de actos de gravamen para el obligado tributario, pero no cuando sean favorables a sus intereses. «Procedimientos Especiales de revisión», en la obra colectiva *Comentario Sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, dirigida por el mismo profesor, Ed. Estudios Financieros, 2004, pág. 588.

embargo, la propia Comisión encargada de elaborar un dictamen sobre el anteproyecto de la LGT se pronunció de manera positiva a la supresión de esta vía revisora ⁴⁹, al igual que señala la Sentencia que da origen a este comentario ⁵⁰.

La segunda de las vías revisoras que puede plantearnos la cuestión que debatimos es la de la revocación prevista en el artículo 219 de la LGT/2003. Con independencia del concepto de revocación y la mayor o menor amplitud del mismo en cuanto a los motivos que pueden dar lugar al inicio de esta vía revisora, puestos ya de manifiesto por la propia doctrina administrativa ⁵¹, el problema central de esta nueva figura es el de la posibilidad o no de revocar los actos tributarios por motivos de oportunidad, al haberse introducido notables enmiendas en la redacción de la norma respecto del proyecto de Ley, puesto que este último contenía una redacción análoga a la prevista en la LRJAP y PAC ⁵².

Fuera de esta cuestión, no cabe duda de que la revocación, tal como aparece configurada en el citado artículo, sólo puede ejercerse en beneficio de los interesados. Sólo en este supuesto podrá adoptarse una decisión, si además concurre alguna de las tres causas que recoge el apartado primero, aunque bien podrían reducirse a dos ⁵³. De ellos, el primero, la infracción manifiesta de la ley, permite realizar un comentario análogo al expuesto en el procedimiento de lesividad al que nos remitimos.

Es el segundo de los supuestos el que podría motivar algún comentario, esto es el de las circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular y que pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado. Ahora bien, como el propio artículo cita, deben ser «circunstancias sobrevenidas» al acto, acaecidas con posterioridad al mismo. No puede tratarse de circunstancias existentes en el momento de dictar el acto y conocidas una vez firme pues con ello estaríamos dejando en manos tanto de la Administración tributaria como del obligado tributario la posibilidad de ejer-

⁴⁹ En el «Informe sobre el Borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria», Secretaría de Estado de Hacienda, edición del IEF, diciembre 2002, pág. 79, la Comisión encargada de su elaboración justifica esta valoración positiva en un sentido análogo a como lo hace el TS: con el ingente volumen de información que posee la Administración tributaria no parece razonable el mantenimiento de esta vía revisora y, por tanto, que el obligado tributario espere hasta el transcurso del plazo de prescripción para conseguir una seguridad plena en su situación tributaria.

⁵⁰ Expresamente indica que «la nueva LGT/2003, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, suprime los referidos supuestos de revisión del artículo 154 de la LGT/1963 (infracción manifiesta de ley y descubrimiento de elementos de hecho imponible) y regula, en cambio, expresamente la revocación» (fundamento de derecho segundo).

⁵¹ Basta considerar que los distintos autores no llegan a ponerse de acuerdo sobre el propio concepto y contenido de la revocación. Así, no es lo mismo, entre otros, para R. ENTRENA CUESTA (*Curso de Derecho Administrativo I*, Tecnos 1979, págs. 241 y ss.), R. PARADA VÁZQUEZ (*Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común*, Marcial Pons, 1993, págs. 353 y ss.) y E. GARCÍA DE ENTERRÍA y T. RAMÓN FERNÁNDEZ (*Curso de Derecho Administrativo I*, Civitas, 1986, págs. 601 y ss.).

⁵² La Comisión encargada de la elaboración del informe al anteproyecto, citado en nota anterior, mantiene que el proyecto parece excluir por motivos de oportunidad la revocación de los actos tributarios (pág. 81 del Informe en la edición citada). Para la Comisión la revocación «queda reducida a la originada por motivos de oportunidad».

⁵³ El hecho de que en el procedimiento se haya producido indefensión a los interesados supone como regla general una infracción del ordenamiento jurídico que podrá subsanarse bien a través del procedimiento de declaración de nulidad, bien con la revocación teniendo en cuenta la primera de las causas: infracción manifiesta de la ley.

cer las funciones que le corresponden a la primera, o las obligaciones del segundo, sin el esmero, celo, o la debida diligencia que exige la aplicación de los tributos o el cumplimiento de las obligaciones tributarias, puesto que podría promoverse este procedimiento que salvaría la dejadez o la falta de diligencia, enfrentándonos a situaciones de inestabilidad o inseguridad jurídica en tanto no prescribiese la acción para liquidar o solicitar la devolución de ingresos indebidos, respectivamente.

En cualquier caso, debe recordarse una vez más que la revocación sólo podrá ejercitarse en beneficio de los interesados ⁵⁴ y, por tanto, deberían ser circunstancias sobrevenidas, esto es, posteriores, favorables a los mismos, las que motivasen el inicio del procedimiento revocatorio.

5.3. El recurso extraordinario de revisión como vía para revisar de oficio los actos de la Administración tributaria.

El artículo 244 de la LGT/2003 regula el recurso extraordinario de revisión, cuya resolución es competencia del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC). Su naturaleza y carácter hace que los motivos de interposición sean tasados.

El recurso puede interponerse tanto contra los actos firmes de la Administración tributaria como contra las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos, siendo uno de los motivos por los que puede acudir a este recurso la circunstancia prevista en la letra a): «que aparezcan documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos y que evidencien el error cometido».

La desaparición del procedimiento de revisión de oficio previsto en el artículo 154 b) de la LGT/1963 ha supuesto que algunos autores señalen que la vía anterior se ha reconvertido en este recurso, siempre que se cumplan los requisitos previstos para su interposición ⁵⁵.

Ello nos lleva a examinar, por tanto, si la vía prevista en el anterior artículo 154 b) ha sido sustituida por el recurso extraordinario de revisión por el motivo o circunstancia que hemos expuesto.

⁵⁴ Concepto el de «interesados» que está ausente de la LGT/2003, por lo que deberemos acudir a la Ley 30/1992 para su interpretación y aplicación.

⁵⁵ Así, C.J. CERVANTES SÁNCHEZ RODRIGO y otros, en la obra citada, pág. 479, para quienes a partir de la entrada en vigor de la nueva LGT, si la Administración tributaria pretende revisar un acto dictado por ella como consecuencia de la aportación de nuevas pruebas posteriores al acto o que fueran de imposible aportación en el momento de dictarse el mismo, evidenciando un error, deberá interponerse este recurso. Más adelante (pág. 538) manifiestan expresamente que la redacción de la regulación del motivo expresado en actual letra a) del artículo 244 ha sido como consecuencia de la supresión de la vía revisora el anterior artículo 154 b), admitiendo que los documentos sean «de nueva obtención o de imposible aportación al tiempo de dictarse el acto o la resolución».

Si bien el apartado primero del artículo 244 expresa que el recurso podrá interponerse por los interesados ⁵⁶, a renglón seguido, el apartado segundo establece que «la legitimación para interponer este recurso será la prevista» para la interposición del recurso de alzada ordinario, respecto del cual se reconoce la legitimación, además de a los interesados, a los Directores Generales del Ministerio de Hacienda y los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en las materias de su competencia, así como los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas en materia de tributos cedidos o recargos sobre tributos del Estado ⁵⁷.

No cabe duda de que los interesados, a través de este recurso, con la anterior regulación, y entendemos que también con ésta, podían obtener satisfacción a sus pretensiones en cuanto al reconocimiento de situaciones favorables, como son exenciones, reducciones, bonificaciones o similares, cuando se cumplían los requisitos para interponer el recurso por la causa que examinamos ⁵⁸. Ahora bien, no estamos tratando en este supuesto, como regla general, de elementos ocultos a la Administración, sino de circunstancias que habiendo sido alegadas a la misma, o desconocidas por los interesados, eran acreditadas con posterioridad por los interesados.

También la anterior regulación permitía la interposición del recurso por «la representación del Estado» ⁵⁹, lo que era concretado por el artículo 127.3 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas ⁶⁰, admitiendo por tanto la legitimación de los Directores, bien Generales del Ministerio, bien de los Departamentos de la AEAT, de quienes dependiese orgánica o funcionalmente la oficina que hubiera dictado el acto, así como los órganos superiores de las Comunidades Autónomas competentes en materia de tributos del Estado cedidos. Ahora bien, la interposición del recurso por estos legitimados era claramente excepcional en cuanto al número de recursos planteados y, en general, los motivos o circunstancias que motivaban el recurso se referían no al acto de gestión, sino a las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos.

La supresión de la vía revisora del artículo 154 b) de la LGT/1963, puesta de manifiesto anteriormente ⁶¹, podría llevar consigo un incremento en la interposición del recurso extraordinario de revisión por quienes están legitimados para ello dentro de la Administración tributaria, pero siem-

⁵⁶ El borrador del anteproyecto de la nueva LGT/2003 establecía que eran sólo los interesados los que tenían legitimación. En este sentido se pronuncia también la Comisión para el Estudio del Borrador, en el Informe sobre el mismo (Edición IEF, antes citada, pág. 90), al indicar expresamente: «la legitimación para interponer el recurso que nos ocupa se limita ahora a los interesados, definiéndose los motivos que dan lugar a dicha revisión».

⁵⁷ Artículo 241.3 de la LGT/2003.

⁵⁸ Con asiduidad el TEAC viene reconociendo esta posibilidad. Así, la imposibilidad de obtener un certificado que acredite una exención, como consecuencia de que la Administración no lo había expedido al tiempo de girar el órgano de gestión una liquidación provisional y obtenerse el certificado una vez firme el acto de liquidación, es motivo para estimar el recurso extraordinario de revisión (entre otras, resoluciones de 27 de septiembre de 2004, RG 881 y 884/2004).

⁵⁹ Artículo 171.1 de la LGT/1963.

⁶⁰ Vigente en cuanto no se oponga a la nueva LGT/2003, y en tanto se dicta un reglamento de desarrollo a esta ley en la materia.

⁶¹ Además de los autores anteriormente citados que indican esta supresión, podemos citar además a C. GÓMEZ MORUELO y otros (*La nueva LGT comentada*, La Ley, 2004, pág. 829), R. HUESCA BOADILLA y otros (*Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*, Thomson Aranzadi, 2004, pág. 1.444).

pre dentro de los parámetros establecidos por la causa de revisión prevista en la letra a) del artículo 244, teniendo en cuenta además que la interpretación del motivo que da lugar al recurso debe ser restrictiva ⁶².

Por otro lado, estos parámetros no son equivalentes a los previstos en el supuesto del artículo 154 b) de la LGT/1963. Así, éste admitía la revisión por la aparición de «nuevas pruebas» que acreditasen elementos del hecho imponible, mientras que la causa del recurso extraordinario de revisión es la aparición de «documentos de valor esencial» que «evidencien el error cometido», por lo que no se corresponden ambos presupuestos.

De otra parte, es necesario que los documentos sean posteriores al acto o resolución que es objeto del recurso extraordinario de revisión. En nuestro caso se exigiría, por tanto, que fueran documentos extendidos después de dictarse el acto pero cuyo contenido se refiera a elementos del hecho imponible objeto del acto de liquidación dictado, lo que es extraño en general.

Si son anteriores, se precisa que sean «de imposible aportación» al tiempo de dictarse el acto o resolución, término que supone una traba añadida que hará dificultosa la admisión del recurso, puesto que no es equiparable con que sea «íntegramente ignorado por la Administración», ya que la imposibilidad debe referirse a la situación que va más allá de la circunstancia o diligencia puesta al servicio o logro de los objetivos que persigue la actuación de comprobación e investigación.

Finalmente, debe advertirse que el recurso extraordinario de revisión sólo puede interponerse cuando el acto o resolución es firme, esto es, en el primer caso debe transcurrir el plazo para interponer el recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa, mientras que en el segundo deberán transcurrir los plazos de interposición de los recursos administrativos ⁶³, sin que sea precisa la firmeza en vía jurisdiccional.

⁶² En este sentido se pronuncia tanto el TS (entre otras en su Sentencia de 11 de junio de 1998, Aranzadi RJ 1998/6009), o también el TEAC (entre otras, Resolución de 13 de octubre de 2004, RG 1299/2004).

⁶³ Se pronuncia de igual manera C. GÓMEZ MORUELO y otros, ob. cit., págs. 987 y 988.

CONTABILIDAD	EL TRATAMIENTO CONTABLE-FISCAL DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN LAS FUNDACIONES: UN CASO PRÁCTICO	Núm. 33/2005
TRIBUTACIÓN		

NOHEMÍ BOAL VELASCO
ENRIQUE RÚA ALONSO DE CORRALES

Profesores Adjuntos de la Universidad San Pablo, CEU

Extracto:

CON la aprobación de la Ley 49/2002 de Régimen Fiscal de las Entidades Sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo y su desarrollo reglamentario, se establece un nuevo régimen fiscal para las entidades no lucrativas. Sin embargo, la delimitación del ámbito subjetivo de aplicación de la norma se efectúa a través de una doble vía, por un lado, estableciendo una relación de organizaciones que podrían acogerse, siempre y cuando cumplan una serie de requisitos relativos a su constitución y configuración estatutaria, a las actividades que realicen y a la afección de las rentas que obtenga y a su patrimonio, y por otro, ciertas obligaciones de naturaleza contable.

El artículo se centra en la figura de las fundaciones analizando el régimen fiscal aplicable en lo referente al Impuesto sobre Sociedades, llevando a cabo un estudio detallado y comparado, tanto de lo recogido por la Ley 49/2002 de Régimen Fiscal como en régimen general que tendrán que aplicar aquellas fundaciones que no puedan acogerse al mismo, es decir, la Ley del Impuesto de Sociedades.

A la hora de liquidar el impuesto, la entidad parte de su información contable por lo que se analizan las diferencias entre contabilidad y fiscalidad para estas entidades así como los distintos ajustes que de esas diferencias se deriven, sobre todo en operaciones habituales de las fundaciones tales como donaciones y subvenciones, provisiones para grandes reparaciones del Patrimonio Histórico, derechos de uso de activos, etc.

Para terminar se expone un caso teórico-práctico en donde intenta ponerse de manifiesto la importancia que tiene para estas entidades entrar en el ámbito subjetivo de la Ley 49/2002 de Régimen Fiscal, comparando la liquidación del Impuesto de Sociedades en aplicación de la citada legislación y bajo el régimen general recogido en la LIS.

Palabras clave: entidades sin fines lucrativos, fundaciones, Impuesto sobre Sociedades, Régimen fiscal general y Régimen fiscal especial, Tributación reducida.

Sumario:

1. Introducción.
2. Régimen fiscal aplicable a entidades sin fines lucrativos: fundaciones.
 - 2.1. Régimen aplicable.
 - 2.2. Ámbito subjetivo y condiciones a cumplir.
3. El Impuesto sobre Sociedades para las fundaciones.
 - 3.1. Régimen aplicable.
 - 3.2. Contenido.
 - 3.2.1. Régimen general.
 - 3.2.2. Régimen especial.
 - 3.2.3. Consideraciones finales.
 - 3.3. Reflejo contable del régimen fiscal del Impuesto sobre Sociedades.
 - 3.3.1. Esquema general.
 - 3.3.2. Incidencia fiscal de determinadas operaciones habituales en las fundaciones.
4. Caso práctico.
 - 4.1. Enunciado.
 - 4.2. Solución propuesta.
 - 4.3. Conclusiones.

Bibliografía.

Anexos.

1. INTRODUCCIÓN

En una concepción moderna de Estado, la protección de los intereses generales no descansa únicamente en el sector público, sino que debe recaer también en la sociedad civil. Por ello, el Estado, además de realizar actuaciones directas tendentes a ese fin, debe articular un sistema jurídico dinamizador del resto de fuerzas sociales que contribuyan a la obtención de esos fines generales.

El artículo 31 de la Constitución Española expresa que «todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio», recogiendo de esta forma los principios tributarios básicos como son el «deber de contribuir», la «capacidad económica», la «igualdad» y la «generalidad». Partiendo del mandato constitucional nuestro ordenamiento tributario está, pues, obligado a dar un trato adecuado y respetuoso a estos principios tributarios.

Sin duda, las entidades sin ánimo de lucro realizan actividades que repercuten en el bien común, y en la mayoría de las ocasiones, ofrecen servicios públicos ejerciendo un papel sustitutivo o complementario de los propios organismos públicos; cabe por tanto pensar en la necesidad de la aplicación de un régimen tributario más beneficioso acorde al papel que desempeñan.

Desde el punto de vista de que la sociedad civil en general, y las fundaciones en particular, están realizando un servicio sustitutorio al realizado por el propio Estado, el gravar o no a estas entidades será una decisión de política fiscal, donde el Estado deberá reflexionar si le es más «rentable» realizar las actividades que realizan estas entidades o dejar que las sigan haciendo a cambio de renunciar a la recaudación que les supondría gravarlas.

2. RÉGIMEN FISCAL APLICABLE A ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS: FUNDACIONES

2.1. Régimen aplicable.

Con la aprobación de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades Sin Fines Lucrativos (ESFL) y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo (L 49/2002 de Régimen Fiscal) y su desarrollo reglamentario a través del Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, Reglamento del Régimen Fiscal, se elimina el intrincado sistema de reconocimiento de los beneficios fiscales de la antigua Ley 30/1994 de Fundaciones y su Reglamento, el Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo, por el que se regula determinadas cuestiones del régimen de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general.

Con el nuevo régimen fiscal, en donde basta, si la entidad cumple con una serie de condiciones, la comunicación al Ministerio de Hacienda, se pasa de un sistema de concesión rogada a uno más flexible de simple comunicación.

2.2. Ámbito subjetivo y condiciones a cumplir.

La delimitación del ámbito subjetivo de aplicación de la norma se efectúa a través de una doble vía, enumeración de las organizaciones que se van a considerar ESFL a efectos de esta ley, y por otro, el establecimiento de los requisitos que deben cumplir dichas entidades para poder aplicar este régimen fiscal. En relación al primer aspecto mencionado, resaltar que se trata de una lista cerrada (véase **tabla 1**) centrada principalmente en entidades que adoptan la forma jurídica de fundaciones o asociaciones de utilidad pública. El inconveniente será, en nuestra opinión, qué ocurre con aquellas otras entidades no lucrativas que tengan como objetivo el interés general pero no estén comprendidas en esta lista.

TABLA 1. ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS (L 49/2002).

ESFL a efectos de la Ley 49/2002 de Régimen Fiscal	Observaciones
• Fundaciones	Independiente del fundador (público o privado)
• Asociaciones declaradas de utilidad pública	
• Organizaciones no gubernamentales (ONG) de desarrollo que revistan forma jurídica de fundación o asociación	Las referidas en la Ley 23/1998 de Cooperación Internacional
• Delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones	Realizar de forma estable su actividad en España
• Federaciones deportivas españolas o de ámbito autonómico integradas en aquéllas • El Comité Olímpico Español (COE) • Comité Paraolímpico Español (CPE)	
• La Cruz Roja Española • La Organización Nacional de Ciegos Españoles (ONCE) • Obra Pía de los Santos Lugares	Incluidas en disposición adicional Ley 49/2002
• Las Iglesias y confesiones religiosas y sus asociaciones y fundaciones	
• Entidades benéficas de construcción	

Por otro lado, los requisitos a cumplir para poder acogerse a este régimen pueden agruparse en tres bloques, como son los relativos a su constitución y configuración de la entidad, los referidos a las actividades realizadas y afectación de rentas y patrimonio, y los requisitos relacionados con el cumplimiento de obligaciones contables. Todos ellos quedan resumidos en la **tabla 2**.

TABLA 2. REQUISITOS IMPUESTOS POR LA LEY 49/2002 PARA SU APLICACIÓN.

Bloques de referencia	Condiciones Ley 49/2002
Constitución y configuración estatutaria de la entidad	1. Perseguir fines de interés general: lista abierta (defensa de derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y violencia, asistencia social, cívicos, etc.). 2. Gratuidad de los cargos de patrono, representante estatutario, miembro del órgano de gobierno o representante de la entidad en las sociedades mercantiles que participe. 3. Inscripción de la entidad en el Registro correspondiente (la L 50/2002 de Fundaciones establece la existencia de un Registro único para fundaciones estatales, público y dependiente del Ministerio de Justicia).
Actividades y afectación de rentas y patrimonio	1. Destinar a la realización de sus fines al menos el 70% de: a) Rentas de explotaciones económicas. b) Rentas procedentes de transmisión de bienes y derechos (salvo que se utilicen en la actividad propia y se reinvierta el importe de la transmisión). c) Ingresos por cualquier otro concepto (no considerándose como tal las aportaciones a la dotación fundacional) deducidos los gastos ocasionados para su obtención (en su parte proporcional y excluidos los derivados del cumplimiento de sus objetivos). 2. En caso de disolución los estatutos o el negocio fundacional debe prever que su patrimonio se destine en su totalidad a alguna de las entidades beneficiarias del mecenazgo o a entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general. 3. Los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros del órgano de gobierno, cónyuges y parientes hasta cuarto grado inclusive no podrán ser los destinatarios principales de sus actividades ni beneficiarse de condiciones especiales al utilizar sus servicios. 4. No desarrollar explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria, cuya cifra de negocios de todas ellas exceda del 40% de sus ingresos totales o vulneren las normas de la competencia.
Cumplimiento de obligaciones de orden contable	1. Cumplir con las obligaciones contables previstas en las normas por las que se rigen o en su defecto por el Código de Comercio y normas complementarias. 2. Rendir cuentas ante el organismo público encargado del Registro antes de 6 meses desde el cierre del ejercicio. 3. Elaborar una Memoria Económica anual especificando los ingresos y gastos por categorías y proyectos, incluyendo el porcentaje de participación en entidades mercantiles.

Consideramos interesante resaltar con respecto al último requisito referido, elaboración de una Memoria Económica, que si la entidad ya está obligada a la confección de una Memoria, como es el caso de las fundaciones, la información que en ella se requiere podrá incluirse en esta última. Inicialmente la Memoria Económica aparecería como un documento complementario a los exigidos dentro de las Cuentas Anuales, sin embargo, siguiendo la misma filosofía que en su día adoptó el legislador al llevar a cabo las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad, a las ESFL, podría incluir en la Memoria tradicional la información exigida en el Real Decreto 1270/2003 Reglamento del Régimen Fiscal, para permitir la aplicación de las exenciones fiscales ofrecidas a las ESFL, pues la mayor parte de las exigencias informativas que están explícitamente detalladas en éste se encuentran recogidas de una u otra forma en la Memoria Contable a la que podría perfectamente incorporarse la nueva información, dando lugar a una Memoria más desarrollada que la exigida para entidades mercantiles, a la que pudiera denominarse Memoria Económico-Fiscal. En la **tabla 3**, analizamos las similitudes y diferencias entre el contenido de la Memoria Económica y la Contable.

TABLA 3. CONTENIDO DE LA MEMORIA ECONÓMICA EN LA MEMORIA CONTABLE.

MEMORIA ECONÓMICA	MEMORIA CONTABLE		
	Normal	Abreviada	Simplificada*
Identificación: rentas exentas y no exentas	No	No	No
Separación de ingresos, gastos e inversiones por proyectos	No	No	No
Gastos en cada proyecto por categorías	No	No	No
Forma de cálculo del destino de rentas e ingresos	Apdo. 20. Aplicación elementos patrimoniales a fines propios	Apdo. 13. Aplicación elementos patrimoniales a fines propios	No
Retribuciones obtenidas por el patrón	Apdo. 21. Otra Información	Apdo. 14. Otra Información	No
Porcentaje de participación sociedades mercantiles	Apdo. 9. Inv. Financieras	No	No
Convenios de colaboración empresarial	Apdo. 19. Ingresos y gastos Punto 4. Ingresos Actividad	Apdo. 19. Ingresos y gastos Punto 2. Ingresos Actividad	No
Actividades prioritarias de mecenazgo	Apdo. 19. Ingresos y gastos Punto 2. Ayudas monetarias	Apdo. 12. Ingresos y gastos Punto 1. Ayudas monetarias	No
Destino patrimonio disolución	No	No	No

* Siguiendo el Real Decreto 296/2004, de 20 de febrero, por el que se aprueba el régimen simplificado de la contabilidad, el cual esta adaptado por el momento a sociedades mercantiles, aunque no a ESFL.

Por otra parte, estarán exentas de presentar la Memoria Económica ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) ¹ las entidades sin finalidad lucrativa cuyo volumen de ingresos del período impositivo no superen los 20.000 euros y que no tengan participación en sociedades mercantiles. Sin embargo, la exclusión es únicamente para su presentación ante la AEAT, no de su elaboración, lo que sin duda dificultará mucho las tareas de gestión de las fundaciones de reducido tamaño, a las que teóricamente la Ley 50/2002 de Fundaciones, dentro de sus objetivos, pretendía aminorar sus obligaciones administrativas y de control.

3. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES PARA LAS FUNDACIONES

3.1. Régimen aplicable.

Antes de la aprobación de la Ley 30/1994 de Fundaciones, que supuso un paso muy importante a nivel fiscal para las entidades sin ánimo de lucro, éstas aplicaban, en lo relativo al Impuesto sobre Sociedades (IS), la Ley 68/1978 del IS y su desarrollo reglamentario, Real Decreto 2631/1982.

En dicha normativa las ESFL gozaban de una exención subjetiva parcial, pero realmente vacía de contenido, debido a que no se consideraba la exención total de las rentas, sujetando a gravamen los procedentes de las explotaciones económicas, aquellas derivadas del patrimonio y los incrementos patrimoniales. Además existía lo que se denominaba «tributación mínima», puesto que no se tenía derecho a la devolución de las retenciones practicadas durante el ejercicio, aunque procediesen de rentas exentas.

Posteriormente la aprobación de la Ley 30/1994 de Fundaciones (Título II) establece un régimen específico en lo referente al IS para aquellas entidades que se acogieran a dicha regulación, siempre y cuando, cumplieran ciertas condiciones ². Aquellas que no las cumplieran u optaran por no aplicar dicho régimen seguirían rigiéndose por la Ley 68/1978 del IS, que al poco tiempo fue derogada y sustituida por la actual Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del IS (LIS). De la misma manera, la Ley 49/2002 de Régimen Fiscal vino a sustituir a la Ley 30/1994 de Fundaciones, constituyendo, conjuntamente con la LIS, la legislación actualmente aplicable en materia de impuesto de sociedades a las fundaciones.

¹ Deberá presentarse ante la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria del domicilio fiscal de la entidad, en el plazo de 7 meses (art. 2.2. RD 1270/2003).

² Condiciones recogidas en el artículo 42 de la Ley 30/1994 de Fundaciones.

3.2. Contenido.

La LIS establece que dicho impuesto grava la renta de las sociedades y demás personas jurídicas, siendo por tanto el hecho imponible la obtención de renta proveniente de cualquier fuente por parte del sujeto pasivo. Sin embargo, dicha normativa establece una relación de entidades, atendiendo a su naturaleza jurídica, que aunque tienen capacidad de generar rentas constitutivas del hecho imponible, se excluyen debido probablemente al papel que desempeñan en y para la sociedad. El artículo 9 de la LIS distingue dos bloques de entidades, en función de si sus rentas están total o parcialmente exentas, encontrándose dentro de éstas las entidades e instituciones sin ánimo de lucro, por una parte a las que sea de aplicación la Ley 49/2002 de Régimen Fiscal, en los términos previstos en dicha norma, y por otra al resto en los términos previstos en el Capítulo XV del Título VIII de la propia LIS.

En base a lo anterior pueden establecerse dos regímenes aplicables a ESFL que denominaremos, a efectos de este artículo, de la siguiente forma:

- *Régimen general*: es de aplicación la normativa general de la LIS, pero con un régimen específico, recogido en su artículo 133 y siguientes.
- *Régimen especial*: aplicándose lo establecido al efecto en la Ley 49/2002 de Régimen Fiscal, aunque en lo no regulado de forma específica por esta ley será de aplicación el régimen general de la LIS. Éste es uno de los pocos casos en que el legislador recoge fuera de la LIS un régimen especial.

3.2.1. Régimen general.

Para acogerse a este régimen, que también otorga ciertos beneficios fiscales y supone una exención parcial de gran parte de sus rentas, basta con ser entidad sin ánimo de lucro.

a) Determinación de la base imponible.

Como ingresos quedan exentos de gravamen los siguientes (art. 134 LIS):

1. Rentas procedentes de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica, entre los que podríamos incluir entre otras, las cuotas periódicas de asociados o benefactores, las subvenciones para actividades de la entidad, las donaciones y los convenios de colaboración.
2. Rentas derivadas de adquisiciones y transmisiones a título lucrativo, siempre que se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.

3. Las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa (incremento patrimonial) de bienes afectos a la realización del objeto o finalidad específica ³, cuando se produzca la reinversión ⁴ del importe total obtenido en bienes también afectos al cumplimiento de los fines.

Como las ESFL están obligadas a declarar todas sus rentas, incluidas las exentas, para eliminar éstas del resultado contable y calcular la base imponible del IS, se realizarán ajustes negativos que se corresponderán con diferencias permanentes.

Por otra parte existirán rentas o ingresos no exentos y que consecuentemente estarán sujetos a tributación, como son:

1. Incrementos de patrimonio diferentes a los anteriores.
2. Rendimientos de explotaciones económicas: de cualquier forma aunque se trate de actividades realizadas para los fines sociales si son actividades económicas, sus rentas deben estar sujetas, esto afectaría no sólo a actividades secundarias o complementarias, sino también a la actividad principal en caso de tratarse de una actividad económica ⁵.
3. Rendimientos derivados de su patrimonio: rentas o frutos obtenidos por cualquier elemento patrimonial propiedad de la entidad tanto de naturaleza mobiliaria como inmobiliaria.

La inclusión de los ingresos, rentas y variaciones del patrimonio se efectuará siguiendo el régimen general previsto en la LIS ⁶.

³ Se trata pues, de cualquier bien del inmovilizado material, inmaterial o financiero siempre que estén afectos a la realización de actividades sociales. En caso de acciones de otra empresa resulta más complicado de determinar ya que no se trata de una afectación mediata, es decir, que los dividendos se destinen a las actividades, sino que se trata de una afectación directa, como por ejemplo que la actividad realizada por la sociedad participada sea necesaria para la actividad social de la entidad no lucrativa.

⁴ Con relación a la reinversión debe cumplirse lo siguiente:

1. Su importe debe ser el total obtenido en la transmisión onerosa.
2. El plazo para llevarla a cabo es de un año anterior a la fecha de puesta a disposición del bien enajenado y los tres posteriores.
3. El plazo de mantenimiento del bien objeto de reinversión es de siete años, salvo que conforme a los sistemas de amortización fiscalmente permitidos fuese inferior.
4. En el caso de existir reinversión parcial, se entiende (ya que lo menciona el RIS) que la exención alcanzará a la parte de la renta reinvertida en los plazos y condiciones señaladas.

⁵ No obstante, en caso de que se trate de una actividad económica que constituya el objeto social, existen a este respecto Sentencias del Tribunal de Justicia que las declara exentas.

⁶ Los incrementos de patrimonio derivados de transmisiones y adquisiciones lucrativas, tomando como referente el valor de mercado del bien y los rendimientos de actividades económicas, incluirán los rendimientos sometidos a retención.

Por otro lado, como gastos no deducibles se señalan, además de los generales recogidos en el artículo 14 de la LIS, los siguientes:

- a) Los gastos imputables, directa o indirectamente, a la obtención de rentas que procedan de la realización de la actividad que constituye el objeto social o finalidad específica, es decir, a rentas exentas (caso de tratarse de un gasto atribuible a rentas exentas y no exentas, podrá deducirse proporcionalmente).
- b) Las cantidades que suponen aplicación de resultados y los excedentes procedentes de las operaciones económicas destinadas al sostenimiento de las actividades exentas.
- c) La amortización de elementos afectos a actividades exentas.
- d) El exceso de valor atribuido a las prestaciones de trabajo personal recibidas sobre el importe declarado a efectos de retenciones a cuenta del IRPF.
- e) Las partidas que tengan el carácter de gastos estimados.

Todas estas partidas, en el caso de ser consideradas como gastos a efectos contables ⁷, suponen un ajuste positivo en forma de diferencia permanente a la hora de calcular el impuesto devengado.

Por último, señalar que la Base Imponible puede ser objeto de reducción por la compensación de Bases Imponibles Negativas de Ejercicios Anteriores (BINEA), siendo el resultado la Base Imponible final (BI) a la que habrá que aplicar el tipo impositivo correspondiente.

b) Determinación de la cuota tributaria o diferencial.

La renta gravable o BI tributará a un tipo impositivo reducido, un 25 por 100, dando lugar a la cuota íntegra (CI).

Las deducciones y bonificaciones a las que tiene derecho son las recogidas con carácter general, no existiendo ninguna específica para este tipo de entidades. Si como consecuencia de éstas, la cuota diferencial resulta negativa, la ESFL tendrá derecho a la devolución de las retenciones y pagos a cuenta aplicadas durante el ejercicio.

Por último, señalar que las ESFL están obligadas a realizar los pagos fraccionados que correspondan en las mismas condiciones que cualquier otro sujeto pasivo del IS ⁸.

⁷ Aunque en algún caso no es así, como por ejemplo la aplicación de resultados que contablemente no se considera gasto.

⁸ Si la entidad opta por el método de la BI obtenida en los tres, nueve y once primeros meses del año (art. 38.3 LIS) el tipo de gravamen aplicable para calcular los pagos a cuenta será del 7 por 100.

3.2.2. Régimen especial.

Se trata del régimen que aplicarán aquellas ESFL que decidan, tras cumplir todos los requisitos antes analizados, acogerse a la Ley 49/2002 de Régimen Fiscal, y que así se lo hayan comunicado a la AEAT mediante la correspondiente Declaración Censal.

Se trata, sin duda, de un régimen fiscal más beneficioso que el régimen general, no sólo por ser más amplia la relación de rentas exentas, sino también por establecer un tipo impositivo aún menor.

a) Determinación de la base imponible.

Como rentas exentas (art. 6 L 49/2002) se señalan las siguientes:

1. Ingresos obtenidos en el ejercicio de las actividades constitutivas de su objeto social:

- a) Donativos o donaciones para colaborar a los fines de la entidad: ingresos más típicos de estas entidades ⁹.
- b) Cuotas de asociados, colaboradores o benefactores, que no den derecho a percibir una prestación. Se diferencia de los anteriores por su carácter periódico.
- c) Subvenciones no destinadas a financiar explotaciones económicas no exentas.
- d) Ayudas económicas ¹⁰ en virtud de «convenios de colaboración» (art. 25 L 49/2002). Aquellas cuantías entregadas por parte de terceros con la única contraprestación de difundir la financiación recibida por parte de esa entidad. Se trata de una figura intermedia entre el «contrato de patrocinio publicitario» y la donación desinteresada, y no se considera como la prestación de un servicio, no teniendo, por tanto, naturaleza de rendimientos derivados de actividades económicas.
- e) «Contratos de patrocinio publicitario» ¹¹. Se trata de contratos equiparables a los de difusión publicitaria.

2. Las rentas procedentes del patrimonio de la entidad: tanto mobiliario o inmobiliario (dividendos, intereses, alquileres, etc.).

⁹ Inicialmente estarían sometidos al Impuesto de Sucesiones y Donaciones, pero en base a su regulación Ley 29/1987, de 18 de diciembre, en su artículo 3.2 establece que estos incrementos de patrimonio recibidos a título gratuito, para el caso de personas jurídicas no son sometidas a este impuesto, sino al de Sociedades.

¹⁰ En este sentido la ya derogada Ley 30/1994 de Fundaciones excluía aquellos convenios en donde recibía un porcentaje de las ventas o beneficios de la entidad mercantil, la ley actual no lo excluye.

¹¹ Regulación: artículo 34 de la Ley 34/1998, General de Publicidad, de 11 de noviembre.

3. Rentas derivadas de adquisición o transmisión de activos (lucrativa y onerosa): se entienden que quedan exentas tanto si se trata de bienes afectos a actividades sujetas a tributar como a actividades exentas.

Siendo más exhaustivos en nuestro análisis tendremos:

- a) Rentas derivadas de aportaciones no dinerarias a sociedades mercantiles: según la LIS existe una renta fiscal por diferencia entre el valor normal de mercado de los bienes aportados y el que figura en Balance, es decir, el valor contable (no existe beneficio contable en la operación).
- b) Extinción de la ESFL: en caso de disolución de la entidad, y salvo el caso de fusión, la entidad entrará en un proceso de liquidación. Los bienes serán destinados por imperativo legal a ESFL. Mientras que contablemente este proceso no da lugar a ningún tipo de ingresos para la LIS [art. 15.2 c)] se produce una renta para la sociedad extinguida. Dicha plusvalía vendrá por diferencia entre el valor normal de mercado de los bienes y su valor contable. Con la nueva ley tales rentas quedan exentas, conservando la entidad adquirente el valor y fecha que tenían los bienes en la entidad extinguida.
- c) Rentas derivadas del proceso de fusión: las rentas procedentes de estas operaciones no tributan.

4. Rentas de determinadas explotaciones económicas consideradas como exentas: en este aspecto se sustituye el antiguo régimen de «exención rogada» de la Ley 30/1994 de Fundaciones, por una lista cerrada de explotaciones económicas.

Dicha actividad (art. 7 L 49/2002) debe tener relación con servicios de promoción y gestión de la acción social y de asistencia e inclusión social, servicios de hospitalización o asistencia sanitaria, servicios culturales, deportivos y medioambientales, de enseñanza e investigación científica o explotaciones de carácter auxiliar o complementario a los fines fundacionales (no tendrán la consideración de explotaciones auxiliares cuando la cifra neta de negocios de las mismas excedan en más del 20 del total de ingresos de esta entidad) y las explotaciones económicas de escasa relevancia (cuya cifra de negocios en su conjunto no supere los 20.000 €).

Por otra parte, como gastos no deducibles figuran, además de los establecidos genéricamente en la LIS (art.14 LIS), los siguientes:

- Los gastos imputables exclusivamente a operaciones exentas. En el caso de existir gastos parcialmente imputables a operaciones no exentas, serán deducibles en el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas no exentas sobre los ingresos totales de la entidad.

- Las cantidades destinadas a la amortización de elementos patrimoniales no afectos a las explotaciones económicas sometidas a gravamen ¹².
- Las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, de los excedentes de rentas gravadas que se aplican al sostenimiento de actividades exentas.

Todos estos gastos no deducibles supondrán un ajuste extracontable positivo al Resultado Contable Antes de Impuestos (RCAI), en forma de diferencia permanente, siempre y cuando hayan supuesto contablemente el registro de un gasto.

De la misma manera que el régimen general, la BI puede ser objeto de reducción por la compensación de BINEA, ya que en lo no previsto por la Ley 49/2002 de Régimen Fiscal se establece que es aplicable lo establecido en la LIS.

b) Determinación de la cuota tributaria o diferencial.

La Base Imponible final tributará a un tipo impositivo reducido del 10%, obteniéndose la CI, la cual será minorada, si procede, por las deducciones y bonificaciones existentes a nivel general en la LIS, puesto que la Ley 49/2002 de Régimen Fiscal no establece ninguna deducción específica, dando lugar a la CD. En el caso de que esta última resultara negativa o cero, consecuencia de tales bonificaciones, la AEAT procederá a devolver de oficio las retenciones e ingresos a cuenta ¹³ practicadas.

3.2.3. Consideraciones finales.

De todo lo anterior puede deducirse que, aunque ambos regímenes pueden calificarse de especiales, en cuanto son más favorables que el régimen general contenido en la LIS para otros sujetos pasivos, es más beneficioso el recogido en la Ley 49/2002 de Régimen Fiscal.

Como aspectos comunes a ambos regímenes hay que recordar que las ESFL deben declarar todas las rentas que obtengan, exentas o no, dando lugar por tanto a un número elevado de ajustes extracontables, de carácter permanente.

En este sentido quizá hubiera sido más práctico volver al esquema de la antigua Ley 68/1978 del IS, donde no se partía del resultado contable sino que se iba añadiendo las rentas que tributaban hasta formar la BI. Aunque para una sociedad mercantil este sistema fuera más complicado, puesto

¹² Si existen elementos afectos parcialmente a estas explotaciones, no resultarán deducibles la amortización en el porcentaje en el que el elemento se encuentre afectado a la realización de actividades exentas.

¹³ Únicamente procedentes de las rentas no exentas, ya que por las que estuvieran exentas y existiera la obligación de realizar retención en la fuente, no estarán sujetas a tal retención (art. 12 L 49/2002) siempre y cuando acredite tal exclusión mediante un certificado expedido por el órgano competente de la AEAT (art. 4 RD 1270/2003).

que tributan la mayor parte de sus rentas, no es así en las fundaciones, sobre todo en aquellas sujetas al régimen especial, ya que serán pocas las rentas gravadas, habiendo facilitado este sistema la gestión para fundaciones de reducido tamaño. Igualmente, sería más sencillo partir de una información contable en la que la Cuenta de Resultados figure desglosada por actividades, como posteriormente se verá en el caso práctico.

Como resumen final presentamos en la siguiente **tabla 4** los dos regímenes analizados, a efectos de su comparación:

TABLA 4. COMPARATIVA ENTRE LOS ACTUALES RÉGIMENES FISCALES PARA LAS ESFL.

Concepto	Régimen general (L 43/1995)	Régimen especial (L 49/2002)
Rentas gravadas	1. Explotaciones económicas **. 2. Rendimientos del patrimonio. 3. Incrementos de patrimonio a título oneroso.	1. Explotaciones económicas ** • No incluidas en la Ley (lista cerrada). • No complementarias, auxiliares o de escasa relevancia. 2. No. 3. No.
Gastos deducibles	Gastos de actividades no exentas *.	Gastos de actividades no exentas *.
Reducción base imponible	No	No
Exención incrementos patrimonio a título lucrativo	Siempre que se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.	
Exención por reinversión de incrementos de patrimonio gravados	Sólo si los bienes enajenados estaban también afectos a las actividades exentas.	Se entiende que sería para explotaciones económicas.
Tipo de gravamen	25%	10%
Cuota reducida	No	No
Bonificaciones y deducciones	Sí	Sí
Devolución de retenciones	Sí	Sí

* Para su deducibilidad habrá que atender a lo establecido al efecto y con carácter general para cualquier tipo de entidad en la normativa fiscal vigente (LIS y RIS).

** Se realicen o no para el cumplimiento de su objeto o finalidad social.

3.3. Reflejo contable del régimen fiscal del Impuesto sobre Sociedades.

3.3.1. Esquema general.

Una vez analizado el régimen fiscal que tienen estas entidades, aplicaremos ahora el mismo esquema de cálculo para el reflejo contable del impuesto devengado, así como para el cálculo de la cuota diferencial o tributaria que será el impuesto a pagar o cuantía a devolver por Hacienda Pública. De esta forma tenemos:

a) Desde el ámbito contable (impuesto devengado):

TABLA 5. ESQUEMA DEL CÁLCULO DEL GASTO POR IMPUESTO EN CADA UNO DE LOS RÉGIMENES APLICABLES.

Régimen General		Régimen Especial	
Resultado contable antes de impuestos RCAI			
– Rentas exentas + Gastos no deducibles	DP – DP +	DP – DP +	– Rentas exentas + Gastos no deducibles
Resultado contable ajustado RCA			
× Tipo impositivo	25%	10%	× Tipo impositivo
Impuesto bruto IB			
– Deducciones y bonificaciones			
Gasto por impuesto devengado (630)			

b) Desde el ámbito fiscal (impuesto a pagar o a devolver, CD):

TABLA 6. ESQUEMA DEL CÁLCULO DE LA CUOTA DIFERENCIAL EN CADA UNO DE LOS RÉGIMENES APLICABLES.

Régimen General		Régimen Especial	
Resultado contable antes de impuestos			
– Rentas exentas + Gastos no deducibles	DP – DP +	DP – DP +	– Rentas exentas + Gastos no deducibles

Régimen General		Régimen Especial	
Resultado contable antes de impuestos (continuación)			
+/(−) Ajustes temporales *	DT − DT +	DT − DT +	+/(−) Ajustes temporales *
BIP			
Compensación de BINEA			
BI			
× Tipo impositivo	25%	10%	× Tipo impositivo
Cuota Íntegra CI			
− Deducciones y bonificaciones			
Cuota Líquida CL			
− Retenciones y Pagos a cuenta			
Cuota diferencial o tributaria CD			

* Derivados de las actividades no exentas.

3.3.2. Incidencia fiscal de determinadas operaciones habituales en las fundaciones.

A continuación, analizaremos la repercusión fiscal de ciertas operaciones que son habituales o específicas en las fundaciones; primero a nivel general para todas las sociedades y posteriormente a nivel de una fundación. Dentro de estas operaciones analizamos las donaciones, subvenciones, provisiones para riesgos y gastos, transmisión onerosa de elementos patrimoniales y derechos de uso de activos.

a) Donaciones.

Se trata de una operación común dentro de las fundaciones, y una de las principales fuentes financieras con las que cuentan estas entidades para llevar a cabo sus fines. Únicamente haremos referencia a la figura del donatario.

a.1) Régimen aplicable de forma general a cualquier sujeto pasivo del IS.

Desde el punto de vista contable ¹⁴, el donatario o adquirente a título gratuito de un elemento reflejará un ingreso a distribuir en varios ejercicios, que será imputado a resultados en función de

¹⁴ Resolución del ICAC de 30 de julio de 1991 sobre el Inmovilizado Material.

cuál sea el bien objeto de donación ¹⁵. Sin embargo, según las normas fiscales, el adquirente del bien deberá integrar en su base imponible en el ejercicio en el que se produce la operación una renta positiva por un importe igual a su valor de mercado (art.15 LIS), entendiendo por éste, aquel que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes.

Así pues, esta operación provoca una discrepancia en cuanto a la imputación temporal del ingreso, dando lugar a una diferencia temporal que puede convertirse en permanente en el caso en que el bien fuera no depreciable ¹⁶. En el año en el que se produce la donación se realizará un ajuste extracontable positivo que dará lugar a un impuesto anticipado, el cual revertirá en los años en los que se amortice el bien (en la proporción correspondiente a la diferencia entre la amortización contable y fiscal) o en el ejercicio en el que se venda el bien recibido en donación o produzca baja en el inventario.

En la **tabla 7** se muestra resumidamente el tratamiento contable y fiscal para esta operación desde la perspectiva del donatario.

TABLA 7. DISCREPANCIAS CONTABLES Y FISCALES DE LA FIGURA DEL DONATARIO.

	Bien objeto de donación	Contablemente	Fiscalmente	Diferencias
Fecha donación	Cualquier bien.	–	Ingreso	DT+ (Impuesto anticipado)
Años siguientes	Bien depreciable (años de vida útil).	Ingreso (%)	–	DT– (Reversión Impuesto anticipado)
	Bien no depreciable (venta o baja inventario).	Ingreso	–	DT– (Reversión Impuesto anticipado)

a.2) Régimen aplicable a las fundaciones.

Se diferenciarán dos situaciones. En el caso de que los bienes recibidos por donación se destinen a actividades afectas a los fines de la entidad, el ingreso no tributará, dando lugar a un ajuste extracontable que corrija el RCAI por importe del ingreso contable registrado; ajuste que habrá que

¹⁵ En el caso de tratarse de un bien no depreciable, se imputará a resultados con ocasión de su venta o baja de inventario, mientras que si fuera depreciable se imputará a resultados a medida que se amortice y en la misma proporción.

¹⁶ También en el caso de que el período de reversión del impuesto fuera superior a 10 años.

realizar en cada ejercicio en que se vaya imputando el ingreso a resultados. Si por el contrario, se tratase de una donación afecta a una actividad económica no exenta, el ingreso sí tributaría, con lo cual será de aplicación el régimen general antes expuesto.

b) Subvenciones.

Se trata igualmente de una fuente de financiación habitual para estas entidades, por lo que entendemos interesante desarrollar los posibles ajustes fiscales a que pudiera dar lugar.

b.1) Régimen aplicable de forma general a cualquier sujeto pasivo del IS.

A diferencia de su tratamiento contable, que es similar al de las donaciones, no ocurre lo mismo con el régimen fiscal, diferente para ambas figuras. Así, mientras que para las donaciones se establece un criterio específico para su imputación temporal, para las subvenciones no, por lo que se entiende (art. 10.3 LIS) deberá aplicarse en este caso las normas contables. Consecuentemente no existirán diferencias entre contabilidad y fiscalidad, la situación sería la expuesta en la **tabla 8**:

TABLA 8. DISCREPANCIAS CONTABLES Y FISCALES PARA EL SUJETO RECEPTOR DE UNA SUBVENCIÓN DE CAPITAL.

	Bien objeto de subvención	Contablemente	Fiscalmente	Diferencias
Fecha concesión	Cualquier bien.	—	—	—
Años siguientes	Bien depreciable (años de vida útil).	Ingresos (%)	Ingresos (%)	—
	Bien no depreciable (venta o baja inventario).	Ingresos	Ingresos	—

b.2) Régimen aplicable a las fundaciones.

Al igual que las donaciones, lo primero será determinar la afección de la fuente financiera, bien a actividades propias de la entidad, o bien a actividades económicas no exentas.

A nivel contable el tratamiento dado es el general, pero con un mayor desarrollo, incluyendo no sólo subvenciones de capital, es decir, fondos para financiar la estructura básica de la entidad, sino también para financiar la compra de existencias o activos financieros, la condonación de deudas o de gastos financieros, o incluso sin una finalidad específica. Pues bien, si la subvención está afecta a los fines propios de la actividad o a una actividad económica considerada exenta, no es ingreso fiscal, por lo que al igual que ocurren en las donaciones, dará lugar a un ajuste en el RCAI median-

te una diferencia permanente negativa por el importe del ingreso contable imputado cada año. Si la subvención estuviera afecta a actividades económicas no exentas, no existiría diferencia al no haber discrepancias entre el ingreso contable y el fiscal.

c) Provisiones para riesgos y gastos.

Se trata de fondos de ahorro que crea la entidad para hacer frente a gastos futuros. Creemos interesante el estudio de esta operación en relación a la provisión que las fundaciones deben dotar cuando posean elementos del Patrimonio Histórico con objeto de su reparación o mantenimiento.

c.1) Régimen aplicable de forma general a cualquier sujeto pasivo del IS.

Desde el punto de vista contable, en virtud del principio de prudencia, se crean para cubrir futuros riesgos o gastos, ciertos o probables. Así pues, suponen un gasto contable en los años en los que se dota el fondo ¹⁷.

La normativa fiscal regula específicamente (art. 13 LIS) estas provisiones, atendiéndose por tanto a lo dispuesto en la misma para su deducción ¹⁸. No será deducible el gasto por dotación cuando responda a la cobertura de riesgos previsibles, a pérdidas eventuales y a gastos o deudas probables. Consecuentemente, en principio se entiende que no son deducibles, sin embargo, la LIS establece bastantes excepciones. Centramos nuestra atención en la provisión para grandes reparaciones o fondo para reparaciones extraordinarias.

En este caso, la normativa fiscal (art. 13.2 LIS) determina su deducción, referida a la totalidad de los elementos patrimoniales, incluidos los gastos de abandono de explotaciones económicas de carácter temporal, a condición de que sea conforme a un plan formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración tributaria. La forma y procedimiento para dicho plan se recoge en el RIS (arts.10-13), y es similar al esquema básico del procedimiento administrativo general ¹⁹.

En virtud de esta posibilidad, siempre que exista un plan aprobado por la Administración tributaria, y que éste sea el que se ha reflejado contablemente, no existirán discrepancias entre tratamiento contable y fiscal. En caso contrario en que no exista tal plan, existirían diferencias que se compensarían con el paso del tiempo, ya que desde el punto de vista fiscal únicamente será admiti-

¹⁷ En el ejercicio de su aplicación puede suponer un mayor gasto, en el caso de haberse estimado el fondo por defecto, o también un ingreso, en caso contrario (estimación por exceso).

¹⁸ Y no como ocurre con la mayoría de las provisiones correctoras, las cuales no vienen reguladas específicamente por la LIS siendo por tanto aplicable los criterios contables a efectos fiscales.

¹⁹ A grandes rasgos, la solicitud debe ser iniciada por parte del sujeto pasivo y debe contener las características, sistema de amortización, necesidad de las reparaciones, justificación, etc. de los elementos patrimoniales a los que se refiera. El plazo de presentación es, bien el período de construcción, o bien a los tres meses siguientes a la puesta en condiciones de funcionar. La resolución por la AEAT se producirá en tres meses, en el caso de no resolver en plazo se entiende el plan aprobado por silencio positivo.

da la pérdida en el momento en el que se produzca la reparación extraordinaria. Así, en los años en los que se dota este fondo se producirá una diferencia temporal positiva (para neutralizar el gasto contable) que se traduce en un impuesto anticipado, el cual revertirá en el ejercicio en que se produzca la reparación del Patrimonio Histórico. La **tabla 9** muestra las diferencias entre contabilidad y fiscalidad para estas operaciones:

TABLA 9. DISCREPANCIAS CONTABLES Y FISCALES DE LA PROVISIÓN PARA GRANDES REPARACIONES.

	Contablemente	Fiscalmente	Diferencias
Existe Plan aprobado por A.T.			
Períodos anteriores a la reparación	Gasto (%)	Gasto (%)	–
Año de la reparación	Gasto (%)	Gasto (%)	–
No existe Plan aprobado por A.T.			
Períodos anteriores a la reparación	Gasto (%)	–	DT+ (Impuesto Anticipado)
Año de la reparación	Gasto (%)	Gasto (total)	DT– (Reversión Impuesto Anticipado)

c.2) Régimen aplicable a las fundaciones.

No existe inicialmente ninguna diferencia respecto del régimen general. Si la entidad quiere ir deduciendo fiscalmente el gasto de la dotación de la provisión para reparaciones y conservación del Patrimonio Histórico, deberá presentar un plan ante la AEAT, en caso contrario, deberá esperar a deducírselo en el año en que se produzca la operación, dando lugar a las diferencias temporales antes mencionadas.

d) Transmisión onerosa de elementos patrimoniales.

Esta operación puede dar lugar contablemente tanto a un beneficio como a una pérdida. Nos vamos a referir al supuesto de haber obtenido un resultado positivo y a su tributación.

d.1) Régimen aplicable de forma general a cualquier sujeto pasivo del IS.

En principio éste constituye un incremento patrimonial gravable en el IS, no existiendo por tanto diferencias entre contabilidad y fiscalidad. Sin embargo, la normativa fiscal permite la reducción de la renta obtenida por el importe de la plusvalía monetaria, en los casos en los que el bien

transmitido sea un inmueble perteneciente al inmovilizado material (art. 15.11 RIS). Consecuentemente en este caso concreto surge una diferencia entre contabilidad y fiscalidad que dará lugar a una diferencia permanente negativa, ya que este efecto de corrección monetaria no está contemplado en la normativa contable.

d.2) Régimen aplicable a las fundaciones.

Este tipo de operaciones no suelen tener efecto en el IS en las fundaciones, pues en muchos casos son consideradas exentas. Las fundaciones que se acojan al régimen general gozan de la exención de estas plusvalías en el caso de ser el bien transmitido y el objeto de la reinversión, afectos a la actividad exenta; en caso contrario, podrán aplicar este régimen de deducción general, si bien, al tributar a un tipo reducido del 25 por 100, la deducción será de un 7 por 100 (y no de un 17%).

Si la tributa por el régimen especial (L 49/2002), las rentas obtenidas en cualquier transmisión se entienden exentas, no pudiendo por tanto acogerse a éste régimen descrito ²⁰.

Así pues, tal y como se muestra en la **tabla 10**, la operación descrita en este apartado únicamente tiene cabida en las fundaciones que tributen por el régimen recogido en la LIS:

TABLA 10. RÉGIMEN FISCAL DE LA TRANSMISIÓN ONEROSA DE BIENES PATRIMONIALES EN ESFL.

Tipo de elemento	Renta positiva obtenida en la transmisión			
	Ley 43/1995 IS		Ley 49/2002 de Régimen Fiscal	
	Reinversión	No reinversión	Reinversión	No reinversión
Afecto a actividad exenta	Exento, sólo si reinvierte en elementos afectos a actividad exenta	Tributa (25%)	Exento	
Afecto a actividad gravada	Gravable (25%), aunque: • Corrección monetaria si es inmueble • Deducción por reinversión (7%)	Gravable (25%), pero corrección monetaria si es inmueble	Exento	

²⁰ De todas formas y aunque pudieran, al tributar por el 10 por 100 no podrían aplicarla.

e) Derechos de uso de activos.

Resulta habitual que las fundaciones disfruten de derechos de uso sobre ciertos bienes, que en la mayoría de las ocasiones se trata de cesiones gratuitas de los mismos (y donde habría que aplicar lo visto anteriormente para las donaciones).

e.1) Régimen aplicable de forma general a cualquier sujeto pasivo del IS.

En el caso de que la entidad refleje contablemente tales derechos y proceda a su amortización, el tratamiento fiscal será el establecido con carácter general para los inmovilizados, ya que esta operación no está recogida específicamente. Así, la LIS (art. 11.5) establece que para que el gasto por amortización de un inmovilizado inmaterial sea deducible debe cumplirse:

1. Que el inmovilizado inmaterial se haya puesto de manifiesto de forma onerosa.
2. Que la entidad adquirente no esté vinculada, en los términos establecidos en el Código de Comercio (art. 42), con la transmitente.

Además, fija como límite máximo una décima parte de su coste, aplicable a las marcas, derechos de traspaso y el resto de inmovilizado inmaterial que no tuviese una fecha cierta de extinción. En el caso de tenerla, se permite la amortización lineal en función de la vida útil estimada.

e.2) Régimen para las fundaciones.

El tratamiento no será distinto en fundaciones, pero sí debemos diferenciar si el activo inmaterial va a estar afecto a la actividad propia de la entidad o exenta, en cuyo caso la amortización contable no será gasto deducible, al no estar tampoco sujeto a tributación los ingresos de dicha actividad. Por ello la entidad deberá, al igual que para el resto de gastos no deducibles, realizar un ajuste extracontable consistente en recoger una diferencia positiva de carácter permanente.

En el supuesto de estar afectos los derechos a una actividad no exenta, sí será deducible la amortización practicada, debiendo en ese caso aplicar las normas generales y recoger los ajustes que sean pertinentes por las posibles diferencias entre la vida útil contable y las normas fiscales.

4. CASO PRÁCTICO

4.1. Enunciado.

La «EDUCA», cuyos fines son la educación y enseñanza a todos los niveles, debe realizar la liquidación del IS para el ejercicio económico 2003. Ésta realiza, además de distintas actividades, para lograr sus fines tres actividades económicas de las que tenemos la siguiente información:

1. *Actividad Económica «A»* de enseñanza, es decir, que desarrolla los fines propios de la entidad.
2. *Actividad Económica «B»*, relacionada con los fines sociales, pero de escasa relevancia económica.
3. *Actividad Económica «C»*, complementaria.

De sus Estados Contables se extraen los siguientes datos relativos a gastos e ingresos del ejercicio 2003 (**tabla 11 y 12**).

TABLA 11. DETALLE DE LOS INGRESOS DEL PERÍODO DE «EDUCA» (2003).

INGRESOS		
Procedencia		Euros
Procedentes de actividades económicas	Actividad A	100.000
	Actividad B	20.000
	Actividad C	130.000
Patrocinadores		50.000
Subvenciones y donaciones	Afectas a fines propios	50.000
	Subvenciones explotación	
	Actividad A	5.000
	Actividad C	10.000
	Traspaso de la donación de un inmovilizado afecto	
Actividad C		25.000
Alquiler inmueble propiedad de la fundación		25.000
Ingresos por Inversiones financieras de renta fija		10.000
Ingresos por intereses de cuentas bancarias		3.000
Beneficio por la venta de un inmovilizado afecto a la actividad C (Precio de venta 35.000)		10.000

TABLA 12. DETALLE DE LOS GASTOS DEL PERÍODO DE «EDUCA» (2003).

GASTOS	
Procedencia	Euros
Ayudas monetarias	30.000
Gastos de personal	180.000
Dotación del año de amortización del inmovilizado	20.000
Dotación de una provisión de mantenimiento de los bienes del Patrimonio Histórico de la fundación	5.000
Suministros	30.000
Gastos financieros	18.000
Gastos extraordinarios	5.000

Además se dispone de la siguiente información interna de la entidad:

A) Las claves para la distribución de los gastos: se resumen en la **tabla 13**.

- Los gastos de personal se han repartido en función de la dedicación de los trabajadores a cada actividad.
- El gasto por amortización se imputa en función de donde está siendo empleado el inmovilizado.
- El gasto extraordinario ha sido generado por una operación afecta a la actividad económica A.

TABLA 13. CLAVES DE REPARTO DE LOS GASTOS DE «EDUCA».

Gasto	Fines propios	Actividad A	Actividad B	Actividad C
Personal	40%	20%	5%	35%
Amortizaciones	25%	25%	50% *	
Gasto Extraordinario		100%		

* Se trata de un inmovilizado de uso conjunto (20% a la actividad B y el 80% a C).

B) La entidad tiene proyectos de inversión para el siguiente ejercicio, que ascienden a 50.000 euros, donde se incluye la adquisición de inmuebles.

C) A la entidad se le han practicado retenciones y ha realizado pagos a cuenta durante este ejercicio por importe de 2.000 euros.

SE PIDE:

Determinar el gasto devengado por el IS y la cuota a pagar o devolver a la Hacienda Pública en tres situaciones alternativas:

1. Aplicando el régimen especial (L 49/2002 de Régimen Fiscal).
2. Aplicando el régimen general (entidades parcialmente exentas de la LIS).
3. Aplicar el régimen especial, pero partiendo de una Cuenta de Resultados desagregada por actividades.

4.2. Solución propuesta.

1. Aplicando el régimen especial.

a) El reparto de los ingresos y gastos obtenidos en el ejercicio 2003 por actividades sería el siguiente:

TABLA 14. DETALLE DE INGRESOS DE «EDUCA» POR ACTIVIDADES (2003).

INGRESOS						
ACTIVIDADES	Propia	Patrimonio	A	B	C	Total
Ingresos por actividad propia	100.000 ²¹					100.000
Ventas y otros ingresos ordinarios de actividad mercantil			100.000	20.000	130.000	250.000
Otros ingresos		25.000	5.000		10.000	40.000
Ingresos de valores negociables		10.000				10.000
Otros intereses e ingresos asimilados ..		3.000				3.000
B.º enajenación de inmovilizado material					10.000	10.000
Subvenciones afectas a actividad mercantil traspasadas a rdos. ejercicio					25.000	25.000
Total	100.000	38.000	105.000	20.000	175.000	438.000

²¹ Incluye 50.000 euros del ingreso de los patrocinadores y 50.000 euros de la subvención para actividad propia.

TABLA 15. DETALLE DE GASTOS DE «EDUCA» POR ACTIVIDADES (2003).

GASTOS					
ACTIVIDADES	Propia	A	B	C	Total
Ayudas monetarias	30.000				30.000
Gastos de personal	72.000	36.000	9.000	63.000	180.000
Dotación a la amortización	5.000	5.000	10.000		20.000
Otros gastos	5.000		30.000		35.000
Gastos financieros		18.000			18.000
Gastos extraordinarios		5.000			5.000
					288.000

b) *Rentas de las actividades económicas.* Entendiendo que la entidad cumple con todas las condiciones para poder aplicar el régimen del IS recogido en la Ley 49/2002, vamos a determinar qué ocurre con las actividades económicas que realiza a efectos de determinar si están o no exentas del IS (ingresos no gravados y gastos no deducibles).

1. *Actividades propias* de sus fines sociales: exenta.
2. *Actividad económica «A»:* se trata de una explotación económica realizada en el desarrollo de su objeto o finalidad específica que además está incluida en la lista dada por la ley, por lo cual estará exenta.
3. *Actividad económica «B»:* al ser una explotación de escasa relevancia, cuyos ingresos no superan los 20.000 euros, será una explotación económica exenta.
4. *Actividad económica «C»:* se trata una explotación económica complementaria, cuya cifra neta de negocios supone un 29,68 por 100 del total de ingresos (130.000 sobre 438.000). No estará por tanto exenta, pero aunque se trate de actividades ajenas a la explotación, los ingresos que genera supone un 39,95 por 100 del total de ingresos (175.000 sobre 438.000), al no superar el 40 por 100, sí se permite a la entidad el acogerse al régimen fiscal de la Ley 49/2002 ²².

²² Como ya analizamos, una de las condiciones para poder acogerse a este régimen fiscal es que en caso de realizar actividades económicas ajenas a la explotación, los ingresos obtenidos por el total dichas actividades no supere el 40 por 100 de los ingresos totales de la entidad.

Por otro lado, queremos destacar que si también incluimos los obtenidos en la actividad «B», la cual hemos calificado de «exenta» al tratarse de una actividad de escasa relevancia cuyos ingresos no superan los 20.000 euros, los ingresos de ambas supondrán un 44,52 por 100 de ingresos totales, y si superaría el límite. Sin embargo, entendemos que al tratarse de una actividad relacionada con los fines sociales no es ajena a la explotación, ya que si la consideramos ajena no cumpliría las condiciones para poderse acoger a este régimen.

c) Para el reparto de los gastos comunes, que será necesario en aquellas ocasiones en donde el gasto provenga de actividades exentas y no exentas:

1. *Suministros y gastos financieros*: aplicamos el criterio establecido por el artículo 8.2.a) de la Ley 49/2002, es decir, el gasto será deducible atendiendo a la proporción que representa los ingresos que generan las actividades no exentas sobre los ingresos totales. Dicha proporción será pues:

TABLA 16. PROPORCIÓN INGRESOS ACTIVIDAD NO EXENTA SOBRE TOTALES.

Actividades	Ingresos	Proporción
Total	438.000	100%
Actividad C	175.000	39,95%

Y por tanto aplicando ese criterio:

TABLA 17. DESGLOSE DEL GASTO CONTABLE EN GASTO FISCALMENTE DEDUCIBLE Y NO DEDUCIBLE.

Gastos comunes	Total	Deducible	No deducible
Otros gastos	30.000	11.985	18.015
Gastos Financieros	18.000	7.191	10.809

2. *Amortización*: con referencia al gasto por la amortización del inmueble afecto a la actividad «B» y «C», debemos determinar qué importe será deducible. Para ello aplicamos el criterio establecido en el artículo 8.2.b) Ley 49/2002 de Régimen Fiscal, en donde se establece que la amortización será deducible en la proporción en que dicho inmovilizado esté afecto a la actividad no exenta. El resto del gasto por amortizaciones no será deducible al estar imputado a actividades exentas. De esa forma tenemos:

TABLA 18. DESGLOSE DEL GASTO CONTABLE POR AMORTIZACIÓN EN GASTO FISCALMENTE DEDUCIBLE Y NO.

Gasto	Total	Deducible	No deducible
Amortización	10.000	8.000	2.000

d) Cálculo del impuesto devengado y de la deuda a pagar a la Hacienda Pública.

1. Cálculo del impuesto devengado (en euros):

TABLA 19. DETERMINACIÓN DEL GASTO CONTABLE POR IMPUESTO SEGÚN RÉGIMEN ESPECIAL.

Impuesto Devengado		
Resultado contable antes de impuestos		150.000
Rentas exentas	DP –	–273.000
a) Ingresos de la actividad propia	100.000	
b) Rendimientos del patrimonio	38.000	
c) Ingresos de la Actividad «A»	105.000	
d) Ingresos de la Actividad «B»	20.000	
e) B.º de la venta del inmueble *	10.000	
Gastos no deducibles	DP +	+ 197.824
a) Gastos «exclusivos» de la actividad propia	112.000	
b) Gastos «exclusivos» de la Actividad «A»	46.000	
c) Gastos «exclusivos» de la Actividad «B»	9.000	
d) Gastos comunes no deducibles	30.824	
Resultado Contable Ajustado (RCA)		74.824
× Tipo impositivo		10%
Impuesto Bruto		7.482,4
– Deducciones y bonificaciones		
Gasto por el impuesto		7.482,4

* Se considera exenta por existir proyectos de inversión para el siguiente ejercicio por un importe superior al obtenido en la venta (art 6.3 L 49/2002).

2. Liquidación y cálculo de la deuda a pagar a la Hacienda Pública (en euros):

TABLA 20. DETERMINACIÓN DE LA CUOTA DIFERENCIAL SEGÚN RÉGIMEN ESPECIAL.

Liquidación y cálculo de la deuda a pagar con Hacienda Pública		
Resultado contable antes de impuestos		150.000
Rentas exentas	DP –	–273.000
Gastos no deducibles	DP +	+ 197.824
+/(–) Ajustes temporales *	DT–	
	DT+	
BIP		74.824
BI		74.824
× Tipo impositivo		10%
Cuota Íntegra		7.482,4
– Deducciones y bonificaciones		
Cuota Líquida		7.482,4
– Retenciones y Pagos a cuenta		– 2.000
Cuota diferencial o tributaria		5.482,4 €

* No existen diferencias temporales.

e) Por la contabilización del impuesto:

Debe		Haber	
7.482,4	(6302) Impuesto de Sociedades	(4750) Hacienda Pública, acreedor por IS	5.482,4
		(473) Hacienda Pública retenciones y pagos a cuenta	2.000

f) Cuenta de Resultados para el ejercicio 2003 (Véase **Anexo A**).

2. Aplicando el régimen general.

Al tratarse de un régimen voluntario el que ofrece la Ley 49/2002 de Régimen Fiscal, vamos a calcular el gasto del impuesto y la deuda tributaria aplicando el régimen de las entidades parcialmente exentas recogidas en la LIS.

a) Para el reparto de los gastos comunes, que será necesario en aquellas ocasiones en donde el gasto provenga de actividades exentas y no exentas.

Calculamos la proporción de gastos comunes a actividades exentas y no exentas que podrá deducirse aplicando el mismo criterio que en el régimen anterior:

TABLA 21. PROPORCIÓN DE INGRESOS NO EXENTOS SOBRE TOTALES.

Actividades	Ingresos	Proporción
Total	438.000	100%
A+B+C	300.000	68,5%

Y por tanto, aplicando ese criterio:

TABLA 22. DESGLOSE DEL GASTO CONTABLE EN GASTO FISCALMENTE DEDUCIBLE O NO.

Gastos comunes	TOTAL	Deducible	No deducible
Otros gastos	30.000	20.550	9.450
Gastos Financieros	18.000	12.330	5.670

b) Cálculo del impuesto devengado:

TABLA 23. DETERMINACIÓN DEL GASTO POR IMPUESTO SEGÚN RÉGIMEN GENERAL.

Impuesto Devengado		
Resultado contable antes de impuestos		150.000
Rentas exentas	DP –	–100.000
a) Ingresos de la actividad propia	100.000	
Gastos no deducibles	DP +	+127.120
a) Gastos de la actividad propia	112.000	
b) Gastos comunes no deducibles	15.120	
Resultado Contable Ajustado (RCA)		177.120
× Tipo impositivo		25%
Impuesto Bruto		44.280
– Deducciones y bonificaciones		
Gasto por el impuesto		44.280

c) Liquidación y cálculo de la deuda a pagar a la Hacienda Pública:

TABLA 24. DETERMINACIÓN DE LA CUOTA DIFERENCIAL SEGÚN EL RÉGIMEN GENERAL.

Liquidación y cálculo de la deuda a pagar con Hacienda Pública		
Resultado contable antes de impuestos		150.000
Rentas exentas	DP –	–100.000
Gastos no deducibles	DP +	+127.120
+/(–) Ajustes temporales	DT– DT+	NO EXISTEN
BIP		177.120
BI		177.120
× Tipo impositivo		25%
Cuota Íntegra		44.280
– Deducciones y bonificaciones		
Cuota Líquida		
– Retenciones y Pagos a cuenta		– 2.000
Cuota diferencial o tributaria		42.280 €

3. Aplicando el régimen de la Ley 49/2002 de Régimen Fiscal, pero partiendo de una Cuenta de Resultados desagregada por actividades.

a) *Criterio de reparto de los gastos comunes.* Para el cálculo del resultado por actividades necesitamos imputar los gastos comunes a cada una de ellas. Para ello aplicamos el criterio establecido por el artículo 8.2.a) de la Ley 49/2002:

TABLA 25. PONDERACIÓN DE INGRESOS POR ACTIVIDAD.

Actividades	Ingresos	Proporción
Propios y patrimonio	138.000	31,5%
A	105.000	24%
B	20.000	4,55%
C	175.000	39,95%
Total	438.000	100%

Así, los gastos comunes quedan repartidos como muestra la **tabla 26**.

TABLA 26. DESGLOSE DE GASTOS POR ACTIVIDAD.

Gastos comunes	TOTAL	PROPIA	A	B	C
Otros gastos	30.000	9.450	7.200	1.365	11.985
Gastos Financieros	18.000	5.670	4.320	819	7.191

b) *Cuenta de Resultados* por actividades (Véase **Anexo B**).

c) *Cálculo del impuesto devengado*, partiendo de la Cuenta de Resultados de la actividad no exenta:

TABLA 27. DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO DEVENGADO PARTIENDO DE INFORMACIÓN DESAGREGADA POR ACTIVIDADES REALIZADAS.

Impuesto Devengado		
Resultado contable antes de impuestos		84.824
Rentas exentas	DP –	–10.000
a) B.º de la venta del inmueble	10.000	
Gastos no deducibles	DP +	
Resultado Contable Ajustado (RCA)		74.824
× Tipo impositivo		10%
Impuesto Bruto		7.482,4
– Deducciones y bonificaciones		
Gasto por el impuesto		7.482,4

4.3. Conclusiones.

Tal y como era de esperar, si la entidad decide acogerse al régimen especial, el impuesto a pagar es prácticamente la décima parte que en caso de aplicar el régimen de las entidades parcialmente exentas que recoge la LIS. Ello es debido, por un lado, a que la relación de rentas exentas es mayor en el régimen especial, y por otro, a que el tipo impositivo es significativamente más bajo.

Luego, si la entidad cumple las condiciones necesarias, no existen razones de peso que justifiquen el no acogerse al régimen especial. De igual forma, entendemos por tanto, que uno de los objetivos de la entidad será cumplir dichas exigencias para aprovecharse de los beneficios fiscales.

Sin embargo, en algunas ocasiones considerar exentas determinadas actividades de la entidad puede no resultar beneficioso, ya que si bien las rentas o ingresos que genera no están gravadas, tampoco serán deducibles sus gastos. Es el caso de obtener un resultado negativo en esta actividad, situación que ha podido ser comprobada en el caso teórico-práctico expuesto en la actividad para fines propios, la cual, a pesar de ser exenta, al generar un resultado negativo conlleva a un incremento de la BI como consecuencia de su exclusión a la hora de tributar.

En este sentido creemos que esta situación no será ni mucho menos un caso excepcional, ya que en la mayoría de las fundaciones por sus fines propios su resultado será negativo, ya que los ingresos obtenidos no cubrirán los gastos, que deberán ser financiados con otras rentas, bien procedentes del patrimonio o de alguna actividad económica que realice la entidad. Por ello, y en el caso de que esta actividad exenta generase resultados negativos, creemos que debería ser deducible tal resultado a efectos fiscales, de forma que la entidad no tributase por esa actividad, pero tampoco se viera perjudicada.

Por último, al tener separada la Cuenta de Resultados por actividades el cálculo del gasto por IS y la deuda con la Hacienda Pública es mucho más sencilla al partir del resultado contable antes de impuestos de las actividades no exentas, puesto que nos evitamos tener que realizar la mayor parte de los ajustes por ingresos no gravados y por los gastos no deducibles. Aunque bien es cierto, que esto resultaría más costoso para la fundación.

BIBLIOGRAFÍA

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALBIÑANA, C., [1992]: *Sistema tributario español y comparado*. Editorial Tecnos. Madrid.
- ARIAS ABELLAN, M.D., [1995]: *Las fundaciones en el impuesto sobre sociedades*, Monografías jurídico-fiscales, Marcial Pons. Madrid.
- BLAQUEZ LIDOY, A. y MARTÍN FERNÁNDEZ, J., [2001]: «Reflexiones sobre la situación actual y propuestas de futuro del régimen tributario del mecenazgo», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF. Núm. 218.

- BOTELLA GARCÍA-LASTRA, C., [1990]: «La fiscalidad de las fundaciones y sus perspectivas» en *Presente y futuro de las fundaciones*. Editorial Civitas. Madrid. Pág. 221.
- CORONA ROMERO, E., [1999]: «El Impuesto sobre Sociedades y las normas de adaptación del PGC» en *Contabilidad de Fundaciones y Asociaciones*, Fundación Futuro, Editorial Dykinson, Pág. 101.
- GIL DEL CAMPO, M., [2003]: *Fiscalidad de fundaciones, asociaciones y del mecenazgo*, Editorial CISS. Valencia.
- HERRERO MALLOL, C., [2003]: *Comentarios a la Ley 49/2002, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo*. Editorial Aranzadi. Pamplona.
- JIMÉNEZ DÍAZ, A., [1998]: *La exención de las fundaciones y la crisis fiscal del Estado*. McGraw-Hill. Madrid.
- LUIS DÍAZ DE MONASTERIO-GUREN, F., [1998]: *Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos*, Editorial de Derecho Reunidas, Madrid.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J., [1996a]: «Las entidades sin fines lucrativos y el impuesto sobre sociedades», *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense. Estudios de Derecho Financiero y Tributario*. — [1996b]: *Régimen tributario del mecenazgo en España*, La Ley-Actualidad, Madrid.
- MARTÍNEZ LAFUENTE, A., [1996]: *Fundaciones y mecenazgo. Análisis jurídico-tributario de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre*. Editorial Aranzadi. Navarra.
- OLMOS VICENTE, I. y otros, [1998]: *Las fundaciones: su fiscalidad e incentivos al mecenazgo*, Editorial Dykinson. Madrid.
- PEDREIRA MENÉNDEZ, J., [1997]: *Régimen tributario de las Fundaciones en la Ley 30/1994: condiciones para su obtención*, Editorial Aranzadi. Pamplona.
- PÉREZ DE AYALA, J.L. [1979]: «Las cargas públicas: principios para su distribución», *Hacienda Pública Española*, núm. 59.
- [1997]: «La aplicación del Impuesto sobre Sociedades a las fundaciones en los ejercicios no prescritos, anteriores a la Ley 30/1994 de Fundaciones». Conferencia pronunciada en la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación.
- REBOLLO ÁLVAREZ-AMANDI, A., [1996]: *La nueva ley de fundaciones*, Editorial Estudios Financieros. Madrid.
- VILASECA I MARCET, J.M. y otros, [1984]: «Régimen tributario de las fundaciones privadas», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 173, Pág. 1.037.

REFERENCIAS NORMATIVAS

- Constitución Española de 1978.
- DECRETO 22 de agosto de 1885, por el que se aprueba el Código de Comercio (Revisado por la L 19/1989 de 25 julio, de Reforma Parcial y Adaptación de la Legislación Mercantil a las Directivas de la Comunidad Europea en materia de sociedades).
- LEY 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General.
- LEY 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- LEY 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo.
- LEY 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.
- LEY 52/2002, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2003.
- LEY 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

REAL DECRETO 537/1997, de 14 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

REAL DECRETO 776/1998, de 30 de abril, Plan General de Contabilidad para las entidades sin fines lucrativos y normas de información presupuestaria de las mismas.

REAL DECRETO 1270/2003, de 10 de octubre, para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

RESOLUCIÓN del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 30 de julio de 1991, sobre la valoración del inmovilizado material.

RESOLUCIÓN del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 9 de octubre de 1997, por la que se regulan algunos aspectos de la Norma de Valoración Decimosexta del Plan General de Contabilidad.

ANEXOS

Anexo A. Cuenta de Resultados General

Cuenta de Resultados (31 de diciembre 2003). General			
2003	Debe	Haber	2003
	A) GASTOS	B) INGRESOS	
30.000	1. Ayudas monetarias y otros	1. Ingresos de la entidad por actividad propia .	100.000
30.000	a) Ayudas monetarias	b) Ingresos de promociones, patrocinadores y colaboraciones	50.000
180.000	4. Gastos de personal	c) Subvenciones, donaciones y legados imputados al resultado del ejercicio	50.000
20.000	5. Dotaciones para amortizaciones del inmovilizado	2. Ventas y otros ingresos ordinarios de actividad mercantil	250.000
35.000	6. Otros gastos	4. Otros ingresos	40.000
35.000	a) Servicios Exteriores	a) Ingresos accesorios y otros de gestión corriente.....	25.000
		b) Otras subvenciones afectas a actividad mercantil	15.000
125.000	I. RESULTADO POSITIVO DE EXPLOTACIÓN	7. Ingresos de otros valores negociables	10.000
18.000	8. Gastos financieros y asimilados	8. Otros intereses e ingresos asimilados	3.000
120.000	III. RESULTADOS POSITIVOS DE LAS ACTIVIDADES ORDINARIAS	II. RESULTADOS FINANCIEROS NEGATIVOS	5.000
5.000	14. Gastos extraordinarios	10. B.º en enajenación de inmovilizado material	10.000
30.000	IV. RESULTADOS EXTRAORDINARIOS POSITIVOS	12. Subvenciones afectas a actividad mercantil traspasadas a resultados del ejercicio	25.000
150.000	V. RESULTADOS POSITIVOS ANTES DE IMPUESTOS		
7.482,4	16. Impuesto de Sociedades		
142.517,6	VII. EXCEDENTE POSITIVO DEL EJERCICIO (AHORRO)		

Anexo B. Cuenta de Resultados por actividades

Cuenta de Resultados 2003. Actividad propia y Patrimonio (exenta)			
2003	Debe	Haber	2003
	A) GASTOS	B) INGRESOS	
30.000	1. Ayudas monetarias y otros	1. Ingresos de la entidad por actividad propia ..	100.000
20.000	a) Ayudas monetarias	b) Ingresos de promociones, patrocinadores y colaboraciones	50.000
10.000	b) Gastos por colaboraciones y órganos de gobierno	c) Subvenciones, donaciones y legados imputados al resultado del ejercicio	50.000
72.000	4. Gastos de personal	4. Otros ingresos	25.000
5.000	5. Dotaciones para amortizaciones del inmovilizado	a) Ingresos accesorios y otros de gestión corriente	25.000
14.450	6. Otros gastos	7. Ingresos de otros valores negociables	10.000
14.450	a) Servicios Exteriores	8. Otros intereses e ingresos asimilados	3.000
3.550	I. RESULTADO POSITIVO DE EXPLOTACIÓN		
5.670	8. Gastos financieros y asimilados		
7.330	II. RESULTADOS FINANCIEROS POSITIVOS		
10.880	III. RESULTADOS POSITIVOS DE LAS ACTIVIDADES ORDINARIAS		
10.880	VII. EXCEDENTE POSITIVO DEL EJERCICIO (AHORRO) *		

* Resulta positivo al incluir los resultados del patrimonio.

Cuenta de Resultados 2003. Actividad A (exenta)			
2003	Debe	Haber	2003
	A) GASTOS	B) INGRESOS	
36.000	4. Gastos de personal	2. Ventas y otros ingresos ordinarios de actividad mercantil	100.000
5.000	5. Dotaciones para amortizaciones del inmovilizado	4. Otros ingresos	5.000
7.200	6. Otros gastos	b) Otras subvenciones afectas a actividad mercantil	5.000
7.200	a) Servicios Exteriores		
56.800	I. RESULTADO POSITIVO DE EXPLOTACIÓN	II. RESULTADOS FINANCIEROS NEGATIVOS	4.320
4.320	8. Gastos financieros y asimilados		
52.480	III. RESULTADOS POSITIVOS DE LAS ACTIVIDADES ORDINARIAS		
5.000	14. Gastos extraordinarios		
47.480	IV. RESULTADOS EXTRAORDINARIOS POSITIVOS		
47.480	V. RESULTADOS POSITIVOS ANTES DE IMPUESTOS		
47.480	VII. EXCEDENTE POSITIVO DEL EJERCICIO (AHORRO)		

Cuenta de Resultados 2003. Actividad B (exenta)			
2003	Debe	Haber	2003
	A) GASTOS	B) INGRESOS	
9.000	4. Gastos de personal	2. Ventas y otros ingresos ordinarios de actividad mercantil	20.000
2.000	5. Dotaciones para amortizaciones del inmovilizado		
1.365	6. Otros gastos		
1.365	a) Servicios Exteriores		
7.635	I. RESULTADO POSITIVO DE EXPLOTACIÓN		
819	8. Gastos financieros y asimilados	II. RESULTADOS FINANCIEROS NEGATIVOS	819
6.816	III. RESULTADOS POSITIVOS DE LAS ACTIVIDADES ORDINARIAS		
6.816	V. RESULTADOS POSITIVOS ANTES DE IMPUESTOS		
6.816	VII. EXCEDENTE POSITIVO DEL EJERCICIO (AHORRO)		

Cuenta de Resultados 2003. Actividad C (no exenta)			
2003	Debe	Haber	2003
	A) GASTOS	B) INGRESOS	
63.000	4. Gastos de personal	2. Ventas y otros ingresos ordinarios de actividad mercantil	130.000
8.000	5. Dotaciones para amortizaciones del inmovilizado	4. Otros ingresos.....	10.000
11.985	6. Otros gastos	b) Otras subvenciones afectas a actividad mercantil	10.000
11.985	a) Servicios Exteriores		
57.015	I. RESULTADO POSITIVO DE EXPLOTACIÓN	II. RESULTADOS FINANCIEROS NEGATIVOS	7.191
7.191	8. Gastos financieros y asimilados		
49.824	III. RESULTADOS POSITIVOS DE LAS ACTIVIDADES ORDINARIAS	10. B.º en enajenación de inmovilizado material	10.000
35.000	IV. RESULTADOS EXTRAORDINARIOS POSITIVOS	12. Subvenciones afectas a actividad mercantil traspasadas a resultados del ejercicio	25.000
84.824	V. RESULTADOS POSITIVOS ANTES DE IMPUESTOS		
7.482,4	Impuesto Sociedades		
77.341,6	VII. EXCEDENTE POSITIVO DEL EJERCICIO (AHORRO)		

ALICIA CORREA RODRÍGUEZ**MIGUEL ACOSTA MOLINA***Profesores Titulares Universidad. Departamento de Economía
Financiera y Contabilidad. Universidad de La Laguna***IDAIRA BARRIOS DEL PINO***Becaria de Investigación. Departamento de Economía
Financiera y Contabilidad. Universidad de La Laguna***ANA L. GONZÁLEZ PÉREZ***Catedrática de Universidad. Departamento de Economía
Financiera y Contabilidad. Universidad de La Laguna***Extracto:**

El objetivo de este trabajo es identificar las variables que caracterizan *ex-post* la actuación financiera de las empresas en situación de quiebra. Nuestra aportación, con respecto a la literatura financiera previa, consiste en la aplicación de métodos de inteligencia artificial (algoritmo *See5*), la utilización de la versión contable del concepto quiebra (en lugar de su acepción concursal) y la consideración de tres escenarios distintos de posibles desenlaces (recuperación, mantenimiento o liquidación) frente al binomio recuperación/liquidación hasta ahora analizado. El estudio se aplica a una muestra de 3.766 empresas españolas (mayoritariamente pymes) para el período 1997-2000.

Palabras clave: *post-quiebra*, actuación financiera, algoritmo *See5*.

Sumario:

1. Introducción.
2. Fundamentos teóricos y empíricos.
3. Criterios de insolvencia.
4. Metodología.
 - 4.1. Características de la base de datos.
 - 4.2. Características de la muestra.
 - 4.3. Selección de variables.
 - 4.4. Técnicas de análisis.
5. Resultados del análisis descriptivo.
6. Resultados del algoritmo *See5*.
7. Conclusiones.

Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

Las repercusiones socioeconómicas que lleva asociadas el fracaso empresarial han hecho que a lo largo de los últimos treinta años hayan sido cuantiosos los intentos de construcción de un modelo que permitiese anticipar las situaciones de insolvencia, de forma que se pudieran tomar medidas correctoras que evitaran las dificultades financieras y la desaparición de la empresa.

La mayoría de las aportaciones empíricas en este sentido han ido orientadas a probar el contenido informativo de los estados contables como elemento de predicción de la solvencia futura. La metodología habitual de estos estudios ha consistido en seleccionar un grupo de empresas insolventes (según criterio de declaración legal de quiebra o suspensión de pagos) y emparejarlo con otro grupo de empresas solventes similares en cuanto a dimensión y sector actividad, analizando las características económico-financieras que diferencian a ambos grupos y tratando de identificar las variables que más contribuyen a anticipar las situaciones de desequilibrio financiero.

Más allá del enfoque univariante de los trabajos precursores de BEAVER (1966; 1968), el análisis discriminante múltiple (ej. ALTMAN, 1968; DEAKIN, 1972), los modelos de probabilidad condicional, especialmente *logit* y *probit* (ej. OHLSON, 1980; ZMIJEWSKI, 1984), las participaciones iterativas (ej. MARAIS *et al.*, 1984; FRYDMAN *et al.*, 1985), y la aplicación de técnicas de inteligencia artificial, especialmente redes neuronales y de inducción de reglas y árboles de decisión (ej. WILSON y SHARDA, 1994; GREENSTEIN y WELSH, 1996), han sido las herramientas estadísticas más habitualmente utilizadas. Sin embargo, a pesar del esfuerzo realizado, no se ha logrado establecer una teoría, llegándose incluso a afirmar que los resultados obtenidos con técnicas de análisis y bases de datos cada vez más refinadas y complejas no han sido capaces de superar, en eficiencia, los resultados obtenidos en su día por ALTMAN (1968) o TAFFLER (1982, 1983) con procedimientos y métodos más sencillos.

Frente a este enfoque predictivo del fracaso empresarial, los trabajos que han tratado de analizar el escenario de *post-quiebra* han gozado de una menor atención, enmarcándose, en la mayoría de los casos, en el ámbito de los procedimientos regulados por la legislación concursal (cuando el empresario deudor y los acreedores no resuelven de forma privada el conflicto provocado por la insolvencia) y más concretamente referidos al capítulo 11 de la norma norteamericana (*Bankruptcy Code*)¹.

¹ Procedimiento legal que se ocupa de los casos de insolvencia provisional (permite a la empresa seguir funcionando mientras se negocia su plan de reorganización).

En este sentido, y a pesar de que la legislación de la insolvencia financiera debería proporcionar una estructura tal que permitiese a empresas viables, pero con problemas de liquidez, reorganizarse y continuar con sus negocios y a las empresas no viables ser liquidadas, la dificultad que entraña pronosticar el desenlace final de unas empresas que al solicitar el procedimiento legal de quiebra presentan características similares de dificultad financiera, hace que no resulte extraño incurrir en lo que FRANKS *et al.* (1996) denominan eficiencia *ex-post*, y que se manifiesta una vez que la empresa ha entrado en el sistema concursal produciéndose costes por los errores en la calificación de su viabilidad, dando lugar a que se permita continuar a una firma no viable que debería ser liquidada o, por el contrario, que se liquide una empresa que debería continuar ².

Tres importantes estudios comparativos de sistemas concursales (FRANKS *et al.*, 1996; KAISER, 1996 y WHITE, 1996) coinciden en señalar que los procedimientos británicos tienden a cometer el error de liquidar empresas eficientes, mientras que el sistema norteamericano es más proclive al error contrario. GONZÁLEZ Y GONZÁLEZ (2000) analizan el grado de eficiencia del sistema concursal español de suspensión de pagos, a partir de las reacciones de los precios de las acciones para una muestra de 29 empresas no financieras admitidas a cotización oficial con problemas de insolvencia durante el período 1990-1996, detectando una alta protección en nuestro sistema judicial de suspensión de pagos hacia la figura del deudor y la utilización del mismo para encubrir situaciones de insolvencia definitiva que debieran regularse por el procedimiento de quiebra.

Relacionados con los problemas de eficiencia *ex-post* y atendiendo a la asignación de los derechos de control de la empresa en situación de insolvencia, los procedimientos concursales suelen adoptar en la práctica dos enfoques totalmente opuestos, protegiendo principalmente al deudor (como es el caso del capítulo 11 de la norma norteamericana, *Bankruptcy Code*), o bien, centrando su protección en los intereses de los acreedores (como ocurre con la *Receivership* en el Reino Unido).

La ineficiencia que, en este sentido, han demostrado los procedimientos legales, ha contribuido a provocar recientes cambios en las leyes concursales de países como Francia, Alemania, Gran Bretaña o Estados Unidos. De la misma forma, y en consonancia con esta tendencia internacional, España ha culminado, en fechas recientes y tras varios intentos, un proceso de reforma de su Ley Concursal, con la aprobación de la Ley 22/2003, de 9 de julio (BOE n.º 164, de 10 de julio de 2003).

La nueva ley nace con la intención de simplificar y modernizar la más antigua de las normas vigentes en el ordenamiento español y, con el propósito último de conseguir rehabilitar a la empresa y preservar el empleo mediante la búsqueda, en la medida de lo posible, de convenios y acuerdos que faciliten su continuidad.

² Además de la *ex-post*, FRANKS *et al.* (1996) plantean dos tipos de eficiencias que se producen antes de la entrada de la empresa en el sistema concursal: 1. *ex-ante*, referida a los incentivos que la ley concursal establece para que los directivos y accionistas cumplan con la devolución de la deuda, y 2. *intermedia*, referida a los costes derivados de problemas de sobreinversión, subinversión y por el retraso de entrada en el sistema concursal de las empresas no viables.

Entre las novedades que incorpora destacamos, tal y como recoge el propio texto en su capítulo de exposición de motivos, las siguientes:

1. Supera el actual arcaísmo y dispersión de las normas que venían regulando en España las situaciones de insolvencia empresarial.
2. Unifica, en un sólo procedimiento, la anterior diversidad de procedimientos concursales. La unidad de procedimiento se basa en la insolvencia, que se concibe como el estado patrimonial del deudor que no puede cumplir regularmente sus obligaciones. Este procedimiento único finalizará en liquidación o continuidad de la empresa, requiriendo este último caso la aprobación de un convenio con los acreedores que irá acompañada de un plan de viabilidad.
3. Frente a la normativa hasta ahora vigente donde la suspensión de pagos sólo podía ser instada por el deudor, la nueva ley permite la solicitud de concurso tanto por parte del deudor como del acreedor.
4. Sólo el *juez del concurso* y la *administración concursal* constituyen órganos necesarios en el procedimiento, atribuyéndose al primero jurisdicción exclusiva y excluyente en aquellas materias que se consideren de especial trascendencia para el patrimonio del deudor.

Ahora bien, a pesar de este esfuerzo de reforma en el ámbito de los países occidentales, factores como la asimetría informativa que acompaña a estos procedimientos (el empresario deudor está mejor informado de la situación real de la empresa que los acreedores externos) o los conflictos de intereses inherentes a los mismos, no han permitido resolver adecuadamente los problemas relacionados con la eficiencia *ex-post*, a pesar de su incidencia sobre el grado de acierto en la calificación final de la empresa.

En este contexto, el objetivo de este trabajo es tratar de identificar las variables económico-financieras que nos permitan dibujar un perfil o patrón de comportamiento que discrimine, en el momento en que se produce el desequilibrio financiero, a las empresas en función de su potencial de recuperación de la solvencia en el futuro, lo que ayudaría a los distintos agentes relacionados con las empresas en estas situaciones (accionistas, entidades financieras, proveedores, trabajadores, etc.) a tomar decisiones más eficientes desde el punto de vista económico. De esta forma, se evitará el seguir invirtiendo recursos en empresas inviables que, finalmente, se acabarán liquidando o que no proporcionan a sus accionistas una rentabilidad acorde con su esfuerzo inversor y el riesgo que están asumiendo.

Para alcanzar el objetivo planteado analizaremos una muestra de 3.766 pymes españolas que presentaron problemas de desequilibrio financiero de forma continua durante el período 1997-1998 y que, durante los dos ejercicios siguientes (1999-2000) bien continuaron operando en dicha situación, recuperaron el equilibrio, o bien, desaparecieron.

Nuestra aportación, con respecto a la literatura financiera previa, de la que se realiza un breve repaso en el siguiente apartado de este trabajo, es la aplicación de métodos de inteligencia artificial (algoritmo *See5*), la utilización de la versión contable del concepto quiebra (en lugar de su concepción concursal), sobre el que reflexionaremos en el tercer apartado del estudio y la consideración de tres escenarios distintos de posibles desenlaces (recuperación, mantenimiento o liquidación) frente al binomio recuperación/liquidación hasta ahora analizado.

El resto del trabajo se estructura de la siguiente forma: en el cuarto apartado se describen los principales aspectos metodológicos que caracterizan nuestra investigación, presentando en el epígrafe quinto un análisis financiero univariante de ratios que permita obtener un perfil diferenciador por grupos de empresas así como la determinación de las estrategias financieras que los caracteriza, realizándose un contraste de igualdad de medias entre grupos a través de la prueba no-paramétrica de *Kruskall-Wallis*. Estos resultados se contrastarán en el sexto apartado con la aplicación del algoritmo *See5*, obteniendo los indicadores con mayor capacidad explicativa. Finalmente, en el apartado séptimo se resumen las principales conclusiones alcanzadas.

2. FUNDAMENTOS TEÓRICOS Y EMPÍRICOS

La revisión realizada a los principales trabajos que han analizado el escenario de *post-quiebra* evidencia que el objetivo fundamental de estos estudios ha sido el de determinar las variables que podrían afectar los distintos desenlaces de la solicitud de quiebra, desarrollando modelos empíricos que permitan clasificar y predecir en términos de continuidad/liquidación, y de esta forma orientar a los inversores especializados en empresas en crisis para la toma de decisiones (CASEY *et al.*, 1986), a jueces y expertos contables en la determinación de si una empresa puede permanecer en el procedimiento de reestructuración o debe forzarse la liquidación (CAMPBELL, 1996), y anticipar a los agentes involucrados (accionistas, acreedores, directivos) si una firma puede continuar o no, ante las distintas consecuencias que para ellos supone una u otra salida (KIM Y KIM, 1999).

El primer intento de construir un modelo predictivo del desenlace final de la quiebra se debe a CASEY *et al.* (1986). A partir de una muestra de 113 empresas declaradas en quiebra entre 1970 y 1981 y la aplicación del análisis *probit*, comprobaron que los activos libres (no comprometidos como garantía frente a deudas previas) y el nivel de rentabilidad pasada, son las variables con mayor capacidad de discriminación entre firmas satisfactoriamente reorganizadas y firmas liquidadas, al tiempo que muestran la utilidad de la información contable para tal fin.

Previamente, y sin la intención de construir un modelo predictivo, LOPUCKI (1983) y HONG (1983) examinaron las relaciones entre el resultado exitoso de reorganización y ciertas variables individuales que podrían afectar a dicho desenlace. Para el primer caso y a partir de una muestra de 41 pequeñas empresas que solicitaron la quiebra, el tamaño y el sector de actividad (industria) resultaron ser las variables más asociadas a la reorganización. En el segundo caso, y para una muestra de 99 empresas que habían solicitado la declaración de quiebra durante el período 1970-79, dichas variables fueron el activo libre y la adscripción sectorial.

CAMPBELL (1996) utiliza el análisis *probit* aplicado a 121 empresas para la construcción de su modelo predictivo de la resolución final de la quiebra, identificando cinco factores que influyen considerablemente en dicho desenlace: tamaño de la empresa, la rentabilidad del activo, el número de acreedores con garantías, los activos libres y el número de acreedores con garantías de segundo nivel.

KIM Y KIM (1999) aplican el análisis *logit* a una muestra de 22 empresas reorganizadas y 23 liquidadas negociadas en la Bolsa de Corea durante el período 1977-1994. Los resultados explican que las firmas con más activos libres, menos activos líquidos (activo circulante/activo total neto real) y mayor período de existencia, tienen las mayores posibilidades de supervivencia.

BARNIV *et al.* (2002) a partir de una muestra de 237 firmas norteamericanas que solicitaron la quiebra durante el período 1980-1995 y aplicando la regresión logística, plantean un modelo de 10 variables (cinco contables y cinco extracontables) para clasificar y predecir la resolución final de la quiebra, asignando mayor capacidad explicativa a las variables extracontables.

Para el caso español, VAN HEMMEN (2000), aplicando el modelo multinominal *logit* a una muestra de 159 empresas que entraron en procedimiento judicial en el período 1993-1995, verifica la incidencia que la información contenida en los estados contables ejerce en los procedimientos concursales; concluyendo:

1. Las empresas de mayor tamaño tienen mayor probabilidad de supervivencia.
2. No existen diferencias financieras entre las reestructuraciones y los sobreseimientos.
3. Las empresas que se reestructuran están económicamente mejor que las que se liquidan/quiebran.
4. Los casos de liquidación reflejan un deterioro mayor en términos de trayectoria histórica de beneficios (medida por las reservas) así como una menor capacidad de generación corrientes de recursos.
5. Una mayor implicación bancaria *ex-ante* infiere mayores posibilidades *ex-post* de reestructuración.
6. Las empresas que se liquidan muestran una mayor proporción de incobrables.

En este marco, el objetivo de nuestro trabajo es identificar las variables que caracterizan *ex-post* la actuación financiera de las empresas en situación de quiebra técnica, lo que nos permitirá obtener un patrón que diferencie a las empresas que desaparecen tras sufrir problemas financieros, de las que continúan operando con los mismos y las que recuperan la solvencia.

La utilización de la versión contable del concepto quiebra como situación de desequilibrio de partida (quiebra técnica o fondos propios negativos), que puede derivar en una situación posterior de quiebra legal que conlleve la desaparición de la empresa, la recuperación de la solvencia de la misma o el mantenimiento de la empresa durante varios ejercicios económicos en la situación de

quiebra técnica, constituye una de las aportaciones de este trabajo con respecto a la mayor parte de los estudios realizados hasta el momento que optan por enfrentar, para las empresas que entran en un proceso concursal, el binomio recuperación/liquidación.

La elección del criterio de insolvencia se convierte, normalmente, en uno de los aspectos más controvertidos en cualquier investigación que se pretenda realizar sobre esta materia, dado que la ausencia de una teoría consistente sobre el fracaso empresarial hace que la descripción del mismo varíe significativamente de unos estudios empíricos a otros ³, obligando al investigador a justificar su elección, aspecto este que realizamos en el apartado siguiente.

3. CRITERIOS DE INSOLVENCIA

Para alcanzar los objetivos planteados en esta investigación, se han establecido dos criterios de insolvencia:

- **La desaparición de la empresa o fracaso empresarial.**
- **La quiebra técnica o quiebra contable.**

➤ **Desaparición de la empresa o fracaso empresarial**

Comprende las empresas que desaparecen legalmente por quiebra, suspensión de pagos, disolución o extinción y que, en un momento anterior a esa desaparición, se hayan encontrado en situación de quiebra técnica. De esta forma, evitamos trabajar con empresas solventes que terminan desapareciendo por motivos cuyo origen no corresponde a los propios de la insolvencia financiera. La utilización conjunta de los criterios de quiebra técnica y legal nos permitirá aislar las diferencias económico-financieras entre las empresas que finalmente desaparecen, permanecen en situación de quiebra técnica o recuperan el equilibrio financiero.

Como puede observarse en el **cuadro 1**, la base de datos SABI (Sistemas de Análisis de Balances Ibérico, de la empresa Informa, S.A.) nos permite obtener una muestra representativa de empresas que desaparecen tras entrar en el proceso judicial, al contener el 49,4% del total de empresas que se declararon en quiebra y suspensión de pagos en España en el año 2000 y el 46,2% de las que lo hicieron en 1999. Estos dos últimos años constituyen el período elegido para configurar la muestra de empresas desaparecidas, tras presentar una situación de quiebra técnica continua durante el bienio 1997-1998.

³ Véase, al respecto, el trabajo de KARELS y PRAKASH (1987) quienes realizan una revisión de las distintas definiciones de insolvencia financiera utilizadas en los principales estudios empíricos dedicados al fracaso empresarial. Desde la perspectiva financiera se identifican ocho definiciones distintas, entre las cuales destacamos las siguientes: resultado neto negativo, incapacidad de pago de sus deudas, renegociación de la deuda bancaria, falta de pago de dividendos, patrimonio neto negativo, etc.

CUADRO 1. COBERTURA DE LA BASE DE DATOS SABI EN SUSENSIONES DE PAGOS Y DECLARACIONES DE QUIEBRAS

	1996	1997	1998	1999	2000
Total España	1.362	1.135	896	774	828
Total SABI	337	328	315	358	409
Cobertura SABI	24,7%	28,9%	35,1%	46,2%	49,4%

FUENTES: INE (2003) y SABI, Informa. Elaboración propia.

➤ Quiebra técnica

La situación de quiebra técnica se produce cuando los fondos propios son negativos ⁴, es decir, el valor de los activos realizables desde el punto de vista contable es inferior al volumen total de deudas. Esta situación, que se produce porque las pérdidas registradas por la empresa superan el valor de sus fondos propios, afecta a todas las empresas de la muestra finalmente seleccionada, dado que todas se encontraban en situación de desequilibrio financiero de forma continua durante 1997 y 1998.

Respecto a este criterio, hay que advertir que la aplicación de un control más estricto de la información contable presentada por las empresas en el Registro Mercantil dificultaría la existencia de dicha posibilidad, al menos para las Sociedades Anónimas y de Responsabilidad Limitada. En este sentido, el apartado 1-4.º del artículo 260 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y el apartado 1-e del 104 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada establecen la obligación de disolución de una sociedad «*por consecuencia de pérdidas que dejen reducido el patrimonio a una cantidad inferior a la mitad del capital social, a no ser que éste se aumente o se reduzca en la medida suficiente*». Asimismo, el artículo 142 de la reciente ⁵ Ley de la Sociedad Limitada Nueva Empresa reafirma los planteamientos anteriores estableciendo que se disolverán aquellas empresas en las que el patrimonio contable sea inferior a la mitad del capital social durante al menos seis meses, a no ser que se restablezca el patrimonio contable en dicho plazo.

⁴ Para el diseño del «patrimonio neto» o «fondos propios» hemos partido de la definición que sobre el mismo recoge AECA (1991; pág. 20) según la cual a efectos de evaluación financiera deberá incluir las siguientes partidas: «*capital social menos capital no desembolsado (pendiente de reclamación, reclamado o en mora), más reservas y remanente, menos pérdidas acumuladas, menos dividendos activos a cuenta, menos acciones propias, más resultados netos después de impuestos*». Sin embargo, con la intención de que la masa patrimonial resultante represente el valor neto contable de la empresa y, por tanto, la riqueza neta de los copropietarios de la misma, hemos restado los gastos amortizables (*gastos de establecimiento y gastos a distribuir en varios ejercicios*) y agregado los ingresos a distribuir en varios ejercicios, por suponer, respectivamente, un empobrecimiento y un enriquecimiento real de la sociedad, a pesar de que la aplicación de los criterios contables difiera en el tiempo dicho reconocimiento.

⁵ Ley 7/2003, de 1 de abril de la Sociedad Limitada Nueva Empresa por la que se modifica la Ley 2/1995 de Sociedades de Responsabilidad Limitada (BOE 02-04-2003).

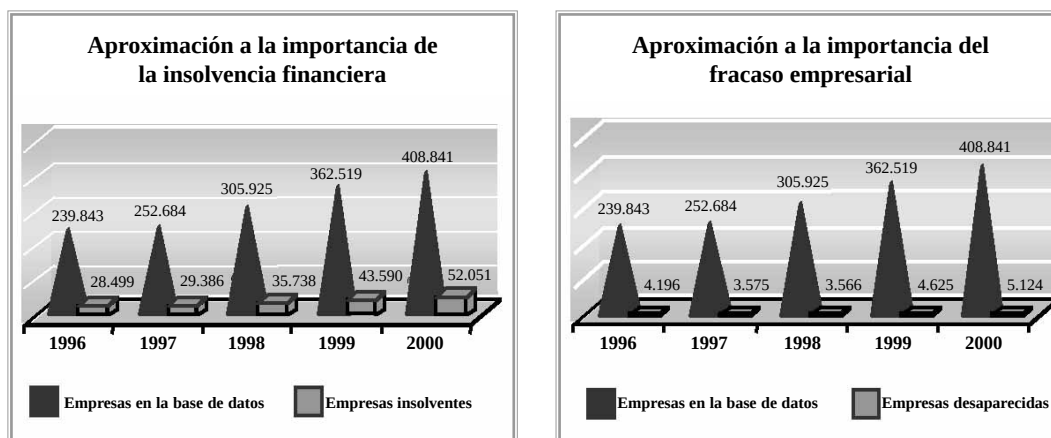
Sin embargo, a pesar de lo tajante que resulta la normativa mercantil, la realidad empresarial evidencia que sólo una pequeña parte de las firmas en quiebra técnica acaban liquidándose (véase **cuadro 2** y **gráfico 1**), derivando la mayor parte de ellas hacia un proceso de recuperación o de mantenimiento de la situación de desequilibrio patrimonial. Cuestiones como la ausencia de control en el procedimiento registral, bajos requerimientos de capital para la constitución de algunas formas jurídicas como las Sociedades Limitadas ⁶, diferencias entre el valor contable de algunos activos y su valor de mercado (valoración coste de adquisición), la generalización de prácticas de contabilidad creativa o el exceso de prudencia garantista atribuible a los legisladores, son algunas de las causas que podrían justificar este incumplimiento normativo.

CUADRO 2. IMPORTANCIA RELATIVA DE LOS CRITERIOS DE INSOLVENCIA ANALIZADOS

Peso de cada grupo sobre Total empresas	1996	1997	1998	1999	2000
TOTAL EMPRESAS	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
% Activas	98,3%	98,6%	98,8%	98,7%	98,7%
% Solventes	84,9%	85,5%	85,8%	85,2%	84,6%
% Quiebra Técnica	11,9%	11,6%	11,7%	12,0%	12,7%
% Desaparecidas	1,7%	1,4%	1,2%	1,3%	1,3%

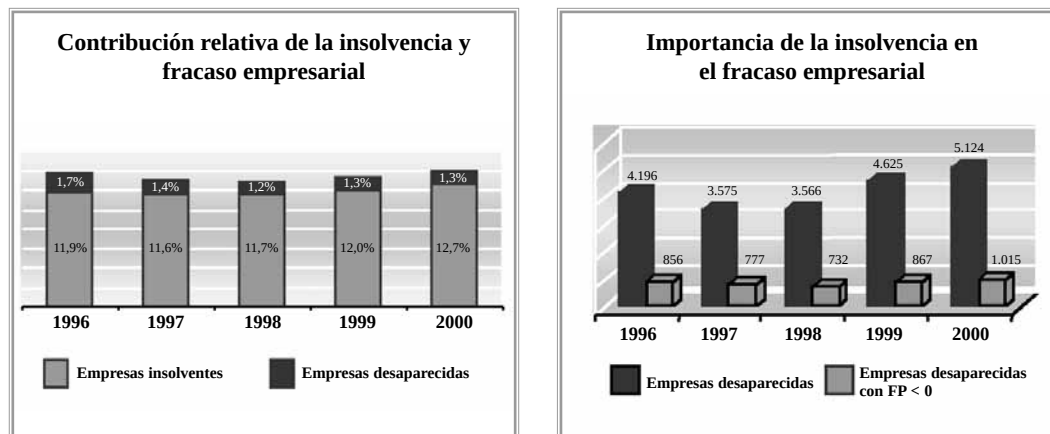
FUENTE: Elaboración propia a partir de SABI.

Gráfico 1



⁶ Las Sociedades Limitadas son, tras las personas físicas, la personalidad jurídica preferida por los empresarios y emprendedores. Unos menores requerimientos de capital (sólo 3.005 €) y una mayor sencillez en su gestión justifican que casi el 84% de las sociedades mercantiles que operaban en España a finales de 2002 sean Sociedades de Responsabilidad Limitada, según datos del *Directorio Central de Empresas* (INE, 2003).

Gráfico 1 (cont.)



FUENTE: Elaboración propia a partir del SABI, Informa.

Tal y como se puede observar en el **cuadro 3**, las empresas en quiebra técnica suponen en torno al 12% del total de firmas activas en los cinco años que configuran el período 1996-2000, mostrando, durante ese intervalo temporal, un crecimiento relativo de mayor intensidad que el registrado para las firmas solventes (82,6% para las primeras frente a un 69,8% para las segundas). Estos porcentajes constatan el incremento de las dificultades financieras a que se ha enfrentado la población empresarial en los últimos años, producto, entre otros posibles factores explicativos, de una elevada tasa de creación de empresas de reducida dimensión (fundamentalmente adscritas al sector servicios)⁷ en un marco de ciclo económico expansivo.

CUADRO 3. PERMANENCIA DE LA INSOLVENCIA SEGÚN CRITERIOS

Núm. Empresas	1996	1997	1998	1999	2000
ACTIVAS	235.647	249.109	302.359	357.894	403.717
Solventes (FP* ≥ 1)	203.630	216.168	262.410	308.980	345.813
QUIEBRA TÉCNICA (FP < 0)	28.499	29.386	35.738	43.590	52.051
FP < 0 los últimos 2 años	12.614	16.319	17.190	21.911	27.085
FP < 0 los últimos 3 años	5.443	6.627	9.654	10.064	13.330
FP < 0 los últimos 4 años		3.174	4.204	5.891	6.719
FP < 0 los últimos 5 años			2.029	2.793	3.985
FP < 0 los últimos 6 años				1.370	1.938
FP < 0 los últimos 7 años					972

* Fondos propios.

⁷ El 77% de las empresas creadas durante el año 2002 desarrollan alguna actividad relacionada con los servicios, correspondiendo el 25% de las nuevas iniciativas a la actividad comercial. En cuanto a la dimensión, el 73,2% de las empresas del sector servicios comenzaron a operar sin ningún empleado, lo que evidencia el diminuto tamaño que caracteriza, en general, a estas firmas (INE, 2003).

CUADRO 3. PERMANENCIA DE LA INSOLVENCIA SEGÚN CRITERIOS (cont.)

Núm. Empresas	1996	1997	1998	1999	2000
DESAPARECIDAS CON FP < 0	856	777	732	867	1.015
FP < 0 los últimos 2 años	546	514	492	543	608
FP < 0 los últimos 3 años	245	209	255	228	284
FP < 0 los últimos 4 años		123	117	145	144
FP < 0 los últimos 5 años			57	79	81
FP < 0 los últimos 6 años				49	46
FP < 0 los últimos 7 años					26
DESAPARECIDAS SÓLO PROCESO CONCURSAL					
Último año disponible	337	328	315	358	409
FP < 0	140	123	112	128	155
FP < 0 desde 1994 incluido	37	22	11	7	4

FUENTE: *Elaboración propia.*

Por su parte, el número de empresas desaparecidas en cada año, tras registrar fondos propios negativos, ha aumentado un 18,6% en el período 1996-2000, mientras que el incremento registrado por las desaparecidas, con similar situación de desequilibrio previo, a través del proceso concursal se sitúa en un 10,7%. Esta circunstancia evidencia que un alto porcentaje de firmas que desaparecen no han pasado previamente por el proceso legal de quiebra.

Respecto al porcentaje de empresas con dificultades financieras que continúan operando en dicha situación durante varios períodos, **cuadro 4**, se observa que el 7,7% de las empresas en quiebra técnica en el año 2000 venían arrastrando este desequilibrio durante los últimos cinco años. Este diferencial se amplía en los períodos más cortos, elevándose hasta el 25,6% en los tres últimos años y el 52% para los dos últimos, incumpliendo claramente la normativa mercantil. Por su parte, un amplio grupo de las empresas que finalmente desaparecen, también se caracterizan por operar durante varios años con fondos propios negativos.

CUADRO 4. PERMANENCIA DE LA INSOLVENCIA EN TÉRMINOS RELATIVOS

	1996	1997	1998	1999	2000
Activas en QT *	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
FP < 0 los últimos 2 años	44,3%	55,5%	48,1%	50,3%	52,0%
FP < 0 los últimos 3 años	19,1%	22,6%	27,0%	23,1%	25,6%
FP < 0 los últimos 4 años		10,8%	11,8%	13,5%	12,9%
FP < 0 los últimos 5 años			5,7%	6,4%	7,7%
FP < 0 los últimos 6 años				3,1%	3,7%
FP < 0 los últimos 7 años					1,9%

* QT = Quiebra Técnica

CUADRO 4. PERMANENCIA DE LA INSOLVENCIA EN TÉRMINOS RELATIVOS (cont.)

	1996	1997	1998	1999	2000
Desparecidas en QT	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
FP < 0 los últimos 2 años	63,8%	66,2%	67,2%	62,6%	59,9%
FP < 0 los últimos 3 años	28,6%	26,9%	34,8%	26,3%	28,0%
FP < 0 los últimos 4 años		15,8%	16,0%	16,7%	14,2%
FP < 0 los últimos 5 años			7,8%	9,1%	8,0%
FP < 0 los últimos 6 años				5,7%	4,5%
FP < 0 los últimos 7 años					2,6%

FUENTE: *Elaboración propia.*

El **cuadro 5** descubre el carácter mudable de la inestabilidad financiera en las empresas activas, pues entran y salen de esa situación un número casi equiparable de empresas, aunque siempre el peso de las que se incorporan a la insolvencia supera al de las que salen, un año después.

CUADRO 5. DINÁMICA DE LAS EMPRESAS ACTIVAS EN QUIEBRA TÉCNICA

	1996	1997	1998	1999	2000
Quiebra Técnica (FP < 0)	28.499	29.386	35.738	43.590	52.051
FP < 0 los últimos 2 años	12.614	16.319	17.190	21.911	27.085
ENTRAN NUEVAS	15.885	13.067	18.548	21.679	24.966
Peso en QT	55,7%	44,5%	51,9%	49,7%	48,0%
Variación anual		-17,7%	41,9%	16,9%	15,2%
SALEN 1 AÑO DESPUÉS	12.180	12.196	13.827	16.505	
Peso en QT	42,7%	41,5%	38,7%	37,9%	
Variación anual		0,1%	13,4%	19,4%	

FUENTE: *Elaboración propia.*

Alrededor del 50% (44,5% – 55,7%) de las *empresas en quiebra técnica (QT)* entran nuevas en esa situación cada año (que no significa que entren por primera vez), mientras que, aproximadamente un 40% (37,9% – 42,7%) salen al cabo de un año, formando una bolsa de insolventes la diferencia, que asciende a un porcentaje superior al 10% (oscilando entre el 11,9% – 13,2%, con la excepción del 3% en 1997).

En consecuencia, y atendiendo a los datos del **cuadro 2**, si el peso de las activas insolventes sobre el total de empresas se mueve en torno al 12%, significa que algo más del 1,2% de ese total de empresas entran, cada año, a formar parte de la bolsa más permanente de insolventes (más de un año), a pesar de que legalmente estas empresas deberían haberse disuelto o bien deberían haber ampliado el capital hasta sanear las pérdidas. En estos casos, las empresas, a pesar del fracaso económico, continúan operando bajo unas expectativas de mejora o de recuperación en el futuro, que deberían estar sustentadas por unos activos cuyo valor de mercado sea superior al valor contable de los mismos, y por una cierta capacidad de generación de liquidez que permitiera, poco a poco, ir haciendo frente a las deudas, pues de lo contrario no se entiende por qué los acreedores no solicitan la entrada de la empresa en el proceso concursal.

Por último, queremos apuntar que la utilización en este estudio de un doble criterio de insolvencia (quiebra técnica y desaparición legal de la empresa tras sufrir problemas financieros) nos permite trabajar con una muestra más amplia de empresas que si analizamos únicamente las empresas que entran en el proceso concursal (quiebra legal y suspensión de pagos), como ocurre en la mayoría de los trabajos realizados hasta el momento, aportando robustez estadística a los resultados.

4. METODOLOGÍA

4.1. Características de la base de datos.

La muestra de empresas utilizada para la realización de este trabajo procede de la base de datos SABI (*Sistemas de Análisis de Balances Ibérico*) de la empresa Informa, S.A., que recoge las cuentas anuales correspondientes al período 1994-2001 de más de 620.000 empresas españolas y portuguesas, representando las primeras un 89,5% del total de empresas de la base. Estos datos permiten analizar la información general y cuentas anuales de las distintas empresas ⁸.

Si analizamos la distribución sectorial de las empresas contenidas en la base de datos SABI, según la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE) de 1993 ⁹ (**cuadro 6**), se obtiene que en dicha base predominan las empresas del sector servicios (60,98% del total), al igual que ocurre en el tejido empresarial español, en el que representaban a finales del 2001, según datos del *Directorio Central de Empresas* (INE, 2002), en torno al 78% del total, dedicándose el 29% de las firmas a actividades relacionadas con el comercio.

⁸ SABI Windows versión 10.0. Actualización 46 de fecha junio de 2003.

⁹ Real Decreto 1560/1992, de 18 de diciembre, por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE-93).

**CUADRO 6. DISTRIBUCIÓN EMPRESAS POR ACTIVIDADES
S/ CNAE-93 EN SABI. AÑO 2001**

ACTIVIDAD	CNAE 93	N.º Empresas	Estructura relativa
AGRICULTURA, GANADERÍA Y PESCA	01, 02 y 05	15.056	2,70%
INDUSTRIA – ENERGÍA	10 a 41	117.072	21,02%
CONSTRUCCIÓN	45	85.167	15,29%
SERVICIOS	50 a 93	339.602	60,98%
Comercio	50 a 52	185.023	33,22%
Hostelería	55	25.869	4,64%
Transportes	60 a 63	28.056	5,04%
Otros servicios	64 a 93	100.654	18,07%
RESTO ACTIVIDADES	95 a 99	31	0,01%
TOTAL DE EMPRESAS		556.928	100,00%

FUENTE: Elaboración propia a partir de SABI, Informa.

Por lo que se refiere a la construcción, la cobertura de la base de datos SABI (15,2%) es bastante próxima a la realidad (12,9%), mientras que, en el sector industrial si se observa un cierto sesgo al alza en SABI, al suponer el 21% del total de empresas cuando en el tejido empresarial español estas empresas representan poco más del 9% (INE, 2002). Esta circunstancia podría venir explicada por la mayor dimensión que normalmente caracteriza al sector industrial, lo que le lleva a optar en mayor medida por formas societarias de empresa que, obligatoriamente, han de depositar sus Cuentas en los Registros Mercantiles ¹⁰.

Respecto a la forma jurídica, el total de las empresas recogidas en el *Directorio Central de Empresas* abarca personas físicas y jurídicas. Sin embargo, la base de datos SABI sólo contiene sociedades mercantiles, obligadas a depositar sus cuentas anuales en el Registro Mercantil de la provincia donde se localice su sede social. Si obviamos en el DIRCE a las personas físicas y consideramos sólo a las sociedades, el peso de las empresas activas cada año en la base de datos SABI supone en torno al 40% de la población empresarial para los ejercicios 1999 y 2000 (**cuadro 7**), poniendo de manifiesto la representatividad de dicha base de datos. Además, las sociedades mercantiles constituyen el colectivo de mayor importancia económica, ya que facturan casi el 90% de las ventas y emplean a más del 77% de los asalariados.

¹⁰ Establecido en la Ley 19/1989, de 25 de julio, de Adaptación parcial de la Legislación Mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea en materia de sociedades que obliga, a las sociedades anónimas, sociedades de responsabilidad limitada, sociedades comanditarias por acciones y sociedades de garantía recíproca, al depósito de sus Cuentas Anuales ante el Registro Mercantil de la provincia donde se encuentre su domicilio social. Además, el Reglamento del Registro Mercantil (RD 1597/1989, de 29 de diciembre) dejó abierta la posibilidad de depósito a cualquier otro tipo de empresa (sociedad o no) que quiera depositar sus estados contables.

**CUADRO 7. COBERTURA DE LA BASE DE DATOS SABI SEGÚN
FORMA JURÍDICA DE LAS EMPRESAS**

	1999	2000
<i>Total empresas</i>	2.518.801	2.595.392
Personas Físicas	1.647.699	1.662.679
Sociedades Anónimas	133.410	131.079
Sdades. Responsabilidad Limitada	559.483	612.374
Otras formas jurídicas	178.209	189.260
TOTAL sin «personas físicas»	871.102	932.713
Empresas ACTIVAS en cada año	357.894	403.717
Cobertura de SABI	41,1%	43,3%

FUENTE: DIRCE. INE (varios años) y SABI, Informa. Elaboración propia.

4.2. Características de la muestra.

A partir de la base SABI obtuvimos la muestra de este estudio siguiendo, para su obtención, las siguientes pautas:

1. En primer lugar se seleccionaron, de la población total, las 17.190 empresas que presentaban, simultáneamente, patrimonio neto negativo en los ejercicios 1997 y 1998. A pesar de que la investigación planteada comprende el período 1998-2000, el requerimiento de dos años consecutivos de quiebra técnica para las firmas objeto de análisis, consolida su situación de fracaso en el origen.
2. Seguidamente se seleccionaron a través de un muestreo aleatorio estratificado por dimensión y sector, 5.768 empresas de las 17.190 iniciales, dado que, el hecho de trabajar con una muestra tan amplia no resultaba operativo desde el punto de vista técnico.
3. Posteriormente se realizó, sobre la selección anterior, un proceso de depuración mediante la aplicación de una serie de filtros, eliminándose aquellas firmas para las que, en alguno de los años del período 1997-2000, concurría alguna de las circunstancias siguientes:

Filtros aplicados	N.º
1. ERRORES O AUSENCIAS EN LOS DATOS	1.041
2. ACTIVO TOTAL NETO REAL IGUAL A CERO	3
3. INGRESOS DE EXPLOTACIÓN IGUAL A CERO	1
4. EMPRESAS NO SECTORIALIZADAS	32
TOTAL EMPRESAS ELIMINADAS	1.077

4. En la última fase, y en aras del objetivo de la investigación, se configuraron tres grupos de empresas:

- **Grupo QQ.** Formado por 2.452 empresas cuyo patrimonio neto resultó negativo en todos los años del período 1997-2000.
- **Grupo QS.** Formado por 1.107 empresas con patrimonio neto negativo en los ejercicios 1997-1998 y positivo en los años 1999-2000.
- **Grupo QD.** Formado por 207 empresas con patrimonio neto negativo en los ejercicios 1997-1998 y que desaparecieron, cesando en su actividad, en los ejercicios 1999-2000.

Como resultado de este proceso hemos obtenido una muestra de 3.766 empresas, cuyas principales características exponemos seguidamente (**cuadros 8 y 9**):

- Tal y como demuestra el **cuadro 8**, el comercio aglutina el 42% de las empresas de la muestra. Esta destacada posición se concentra, fundamentalmente, en empresas cuya actividad principal es el comercio al por mayor (23%). Junto a las comerciales, las firmas manufactureras y constructoras completan el 78% del total de las firmas objeto de estudio.

El análisis de la evolución para el período 1999-2000 por sectores de actividad (**cuadro 9**), revela una alta volatilidad para las firmas inmobiliarias y del agregado actividades empresariales, al presentar una mayor propensión a la salida del estado de quiebra técnica al tiempo que los mayores índices de desaparición. Por su parte, las empresas de transportes, almacenamiento y comunicaciones se caracterizan por su inclinación hacia la permanencia en situación de quiebra técnica.

CUADRO 8. CARACTERÍSTICAS DE LA MUESTRA

Actividad principal (CNAE) ¹¹	N.º	%	Comunidad Autónoma	N.º	%
Agricultura y Pesca	27	0,7	Andalucía	658	17,5
Industria Manufacturera	798	21,2	Aragón	140	3,7
Construcción	560	14,9	Principado de Asturias	98	2,6
Venta Vehículos y Combustible	212	5,6	Baleares	66	1,8
Comercio Mayor	880	23,4	C. Valenciana	392	10,4
Comercio Menor	495	13,1	Canarias	9	0,2
Hostelería	160	4,2	Cantabria	11	0,3
Transporte, Almacén y Comunicac.	213	5,7	Castilla y León	97	2,6
Actividades Inmobiliarias	94	2,5	Castilla-La Mancha	68	1,8

¹¹ Partiendo de la clasificación del CNAE/93 a dos dígitos, hemos realizado un proceso de sectorialización con la intención de formar grupos de actividades homogéneas y numéricamente significativos.

CUADRO 8. CARACTERÍSTICAS DE LA MUESTRA (cont.)

Actividad principal (CNAE)	N.º	%	Comunidad Autónoma	N.º	%
Actividades Empresariales	203	5,4	Cataluña	840	22,3
Actividades Sociales	124	3,3	Extremadura	17	0,5
			Galicia	161	4,3
			La Rioja	17	0,5
			C. de Madrid	955	25,4
			Región de Murcia	32	0,8
			C.F. de Navarra	44	1,2
			País Vasco	161	4,3
Edad	N.º	%			
Menos de 10 años	2.936	78			
Entre 11 y 20 años	648	17,2			
Entre 21 y 30 años	117	3,1			
Más de 30 años	65	1,7			
Activo total neto real (€) 1998	N.º	%	Ingresos explotación (€) 1998	N.º	%
≤ 200.000	1.172	31,1	≤ 500.000	1.495	39,7
Entre 201.000 y 400.000	1.104	29,3	Entre 501.000 y 1.000.000	1.210	32,1
Entre 401.000 y 1.000.000	954	25,3	Entre 1.000.001 y 2.000.000	634	16,8
> 1.000.000	536	14,2	> 2.000.000	427	11,3

FUENTE: Elaboración propia a partir de SABI, Informa.

- Tal y como recoge el **cuadro 8**, el 78% de las empresas de la muestra tienen menos de 10 años de vida, no llegando al 2% las que se constituyeron hace más de 30 años. Estos guarismos revelan la juventud que identifica, en general, a las firmas objeto de análisis, resultando especialmente significativo el hecho de que un 8% de las mismas presentaran patrimonio neto negativo el mismo año en que se crearon.

Cabe destacar en este punto la mayor antigüedad que caracteriza, en general, a las firmas que desaparecieron en los ejercicios 1999-2000, frente a la mayor juventud media que registran las que salieron de forma exitosa de la situación de quiebra (**cuadro 9**).

CUADRO 9. CARACTERÍSTICAS DE LA MUESTRA POR GRUPOS

Actividad	N.º	QQ %	QS %	QD %	CC.AA.	N.º	QQ %	QS %	QD %
Agricultura y pesca	27	74,1	22,2	3,7	Andalucía	658	71,3	25,8	2,9
Industria manufacturera .	798	58,1	34,7	7,1	Aragón	140	60,0	27,9	12,1
Construcción	560	61,8	35,9	2,3	Principado de Asturias ..	98	66,3	29,6	4,1
Venta vehículos y comb. .	212	68,4	26,4	5,2	Baleares	66	54,5	33,3	12,1
Comercio mayor	880	68,0	27,6	4,4	C. Valenciana	392	62,8	32,9	4,3
Comercio menor	495	74,3	19,4	6,3	Canarias	9	44,4	33,3	22,2
Hostelería	160	73,1	23,8	3,1	Cantabria	11	54,5	36,4	9,1
Transp., almac. y comu. .	213	76,5	21,6	1,9	Castilla y León	97	57,7	40,2	2,1
Actividades inmobiliarias	94	46,8	42,6	10,6	Castilla-La Mancha	68	66,2	27,9	5,9
Actividades empresariales	203	53,7	36,0	10,3	Cataluña	840	61,7	31,9	6,4

CUADRO 9. CARACTERÍSTICAS DE LA MUESTRA POR GRUPOS (cont.)

Actividad	N.º	QQ %	QS %	QD %	CC.AA.	N.º	QQ %	QS %	QD %	
Actividades sociales ...	124	62,9	25,0	12,1	Extremadura	17	58,8	23,5	17,6	
Forma jurídica	N.º	QQ %	QS %	QD %	Galicia	161	70,2	23,0	6,8	
					La Rioja	17	47,1	35,3	17,6	
Sociedad Anónima	699	59,5	27,0	13,4	C. de Madrid	955	66,3	28,6	5,1	
Sociedad Limitada	3.067	66,4	29,9	3,7	Región de Murcia	32	68,8	28,1	3,1	
					C.F. de Navarra	44	68,2	22,7	9,1	
					País Vasco	161	66,5	28,6	5,0	
		Edad			Activo total (miles €)			Ingresos explotación (miles €)		
		QQ	QS	QD	QQ	QS	QD	QQ	QS	QD
MEDIANA		6	5	7	288	318	1.256	581	620	1.761
MEDIA		7,7	7	10,6	888,9	817,1	7.320,2	1.093,3	1.434,6	8.042,7
DESVIACIÓN		7,5	6,9	12,9	8.702,2	2.695,6	28.307,1	3.926,6	6.297,7	25.970,7

FUENTE: elaboración propia a partir del SABI, Informa.

- En 1998 la inversión real del 60% de las empresas de la muestra no superaba los 400.000 euros, al tiempo que los ingresos de explotación del 72% de las mismas no alcanzaban el millón de euros (**cuadro 8**). Estos datos, unidos a la personalidad jurídica adoptada por la mayoría de dichas empresas (18,6% sociedades anónimas y 81,4% sociedades limitadas), son una muestra clara de la diminuta dimensión que, en general, las caracteriza.

El análisis por grupos de empresas (**cuadro 9**) revela que las firmas de mayor tamaño son las que asumen un riesgo de desaparición superior, mientras que, las más pequeñas, tienden a permanecer en situación de quiebra técnica.

- Cuatro comunidades autónomas, Madrid, Cataluña, Andalucía y Valencia, aglutinan el 75% de las empresas de la muestra (**cuadro 8**).

El análisis de la evolución para los ejercicios 1999-2000 por comunidad autónoma revela que las firmas castellano-leonesas y riojanas presentan una mayor propensión a la salida exitosa del estado de quiebra técnica, frente a la mayor inclinación al mantenimiento de dicha situación demostrada por las firmas andaluzas y gallegas (**cuadro 9**). Las empresas canarias registran los mayores índices de desaparición.

4.3. Selección de variables.

A partir de la literatura más relevante y de la naturaleza contable de la información de partida (modelo abreviado de cuentas anuales), hemos seleccionado (agrupados en seis categorías) un amplio conjunto de ratios como variables potencialmente explicativas de la actuación financiera en un escenario de *post-quiebra*.

Paralelamente, y debido a las diferencias apuntadas por los tres grupos de empresas en la fase de caracterización, hemos incluido en el análisis las variables utilizadas para tal fin (**cuadro 10**). A estas variables se añadirán las tasas de crecimiento de las principales partidas que conforman el balance y la cuenta de resultados.

CUADRO 10. VARIABLES EXPLICATIVAS DEL DESENLACE DE LA QUIEBRA

Ratios de rentabilidad	
Rentabilidad explotación (Reexpl)	Resultado explotación / Activo total explotación
Margen de explotación (MarExpl)	Resultado explotación / Ingresos de explotación
Rotación de explotación (RotExp)	Ingresos de explotación / Activo total explotación
Rentabilidad económica (ROA)	Resultado antes de intereses y después de impuestos / Activo total neto
Rentabilidad financiera (ROE)	Resultado después de impuestos / Patrimonio neto
Coste deuda	Gastos financieros / Total deudas
Contribución del activo a los recursos generados (RPO / ATN)	Recursos procedentes de las operaciones ¹² / Activo total neto
Ratios de estructura económica	
Peso inmovilizado (T.P. INM)	Inmovilizado neto / Activo total neto
Peso circulante (T.P. CIRC)	Activo circulante / Activo total neto
Peso inmovilizado material (T.P. INM MAT)	Inmovilizado material neto / Activo total neto
Peso inmovilizado inmaterial (T.P. INM INMAT)	Inmovilizado inmaterial neto / Activo total neto
Peso existencias (T.P. Existencias)	Existencias / Activo total neto
Peso deudores (T.P. Deudores)	Deudores / Activo total neto
Peso tesorería (T.P. Tesorería)	Tesorería / Activo total neto
Peso inversión financiera (T.P. INV FIN)	(Inversión financiera L/P + Inversión financiera C/P / Activo total neto
Peso activos líquidos (T.P. ACT LIQ)	(Inversión financiera C/P + Tesorería) / Activo total neto
Ratios de estructura financiera	
Endeudamiento (Endeu)	Total deudas / Patrimonio neto
Peso financiación interna (Fin Int)	Reservas y resultados ejercicios anteriores / Pasivo total
Endeudamiento L/P	Deudas a largo plazo / Total deudas
Endeudamiento C/P	Deudas a corto plazo / Total deudas
Peso financiación permanente (Fin Perm)	(Patrimonio Neto + Deudas a l/p) / Pasivo total

¹² Recursos Procedentes de las Operaciones (RPO) = importe neto de la cifra de negocios + otros ingresos de explotación – consumo de explotación – gastos personal – otros gastos explotación + ingresos financieros – gastos financieros y gastos asimilados – impuesto sobre sociedades – otros impuestos – dividendos comprometidos.

CUADRO 10. VARIABLES EXPLICATIVAS DEL DESENLACE DE LA QUIEBRA (cont.)

Ratios de solvencia y liquidez	
Cobertura gastos financieros (Cober G.F.)	(Recursos procedentes de las operaciones + Gastos financieros) / Gastos financieros
Capacidad devolución (Cap dev)	Recursos procedentes de las operaciones / Total deudas
Capacidad devolución C/P (Cap dev cp)	Recursos procedentes de las operaciones / Deuda a corto plazo
Liquidez	Activo circulante / Pasivo circulante
Test ácido	(Activo circulante – Existencias) / Pasivo circulante
Tesorería	Disponible / Pasivo circulante
Garantía	Activo Total Neto / Total deuda
Peso fondo maniobra en pasivo (F.M. / P.T.)	(Activo circulante – Pasivo circulante) / Pasivo total
Peso fondo maniobra en ventas netas (F.M. / V.N.)	(Activo Circulante – Pasivo circulante) / Ventas netas
Solvencia L/P (Solv L.P.)	Inmovilizado / Deuda largo plazo
Ratios de eficiencia y productividad	
Rotación total (Rot tot)	Ingresos de explotación / Activo total neto
Rotación inmovilizado (Rot Inm)	Ingresos de explotación / Inmovilizado
Rotación activo circulante (Rot Inm)	Ingresos de explotación / Activo circulante
Productividad personal	Ingresos de explotación / Número de empleados
Ratios de estructura de resultados	
Peso consumos intermedios (CI en IE)	Consumos intermedios / Ingresos de explotación
Peso gastos de personal (GP en IE)	Gastos personal / Ingresos de explotación
Peso amortizaciones (AMT en IE)	Amortizaciones / Ingresos de explotación
Peso resultado explotación (RE en IE)	Resultado explotación / Ingresos de explotación
Peso gastos financieros (GF en IE)	Gastos financieros / Ingresos de explotación
Peso resultado después de Impuestos (RDI en IE)	Resultado después de impuestos / Ingresos de explotación
Peso recursos generados (RPO en IE)	Recursos procedentes de las operaciones / Ingresos de explotación
Partic. Resultados extraordinarios (RE en RDI)	Resultados extraordinarios / Resultados después de impuestos
Variables de caracterización	
Actividad principal	CNAE/93, 2 dígitos
Edad	Años de vida desde su constitución hasta 1998
Localización	Comunidad Autónoma
Forma jurídica	Sociedad anónima o Sociedad limitada
Tamaño	1. Activo total neto real; 2. Ingresos de explotación; 3. Número de trabajadores

FUENTE: *Elaboración propia.*

4.4. Técnicas de análisis.

Las técnicas de análisis aplicadas a este estudio para identificar los indicadores financieros que más contribuyen a diferenciar a las empresas en quiebra técnica en función de su potencial de recuperación en el futuro, han sido el test no paramétrico de *Kruskal-Wallis* y el algoritmo de inducción de reglas y árboles de decisión *See5*. La elección de estas técnicas ha venido determinada por su mayor flexibilidad, al no estar sujetas a las restricciones de normalidad, siendo, en consecuencia, más adecuadas para el análisis de ratios financieros que otras técnicas más frecuentemente utilizadas como el análisis discriminante ¹³.

A pesar de la popularidad alcanzada por el análisis financiero de ratios, el requerimiento de normalidad en su distribución para determinados modelos estadísticos ha puesto en duda, en los últimos años, su bondad ¹⁴, condicionando su validez a la toma de ciertas cautelas que eviten, en la medida de lo posible, problemas de correlación, inexistencia de proporcionalidad entre numerador y denominador o heterocedasticidad en los residuos de las regresiones.

La existencia de asimetría, curtosis y observaciones extremas obliga a realizar transformaciones en las distribuciones originales de los ratios y/o a eliminar *outliers* para acercar estas distribuciones a la normalidad ¹⁵. De no hacerlo así, estaríamos invalidando la utilización de diversas técnicas estadísticas como el análisis discriminante al incumplirse uno de sus supuestos de partida, la homocedasticidad de varianzas entre grupos (GARCÍA-AYUSO, 1995). Además, la no-normalidad invalidaría la utilización de la media como parámetro caracterizador de una determinada distribución, incapacitando también el uso de cualquier técnica estadística del análisis financiero multivariante que esté basada en ella (EZZAMEL y MAR MOLINERO, 1990).

¹³ Véase GARCÍA-AYUSO (1995) donde se concluye que la normalidad no suele ser una buena aproximación a la realidad contable, pues las distribuciones de los ratios están muy alejadas de la misma al presentar problemas de asimetría, curtosis y observaciones extremas que obligan a realizar transformaciones en los datos originales y/o eliminar *outliers* para acercar las distribuciones a la normalidad, perdiendo de este modo capacidad explicativa de la realidad empresarial.

¹⁴ DEAKIN (1976) estudió la normalidad de las distribuciones de un elevado número de ratios en una muestra de empresas, encontrando que la normalidad se rechaza en ocasiones y en otras no. Como puede verse en EZZAMEL y MAR MOLINERO (1990) ésta es la tónica de la mayoría de los estudios realizados posteriormente. Véase, GARCÍA-AYUSO (1995).

¹⁵ La presencia de un excesivo número de valores atípicos se considera parcialmente responsable del alejamiento de la normalidad de las distribuciones de los ratios financieros, de la asimetría de las mismas y de incrementar la varianza, tal y como se advierte en los trabajos de FRECKA y HOPWOOD (1983), SO (1987) y EZZAMEL *et al.* (1987). Para intentar soslayar los problemas que conlleva la eliminación de *outliers* se han planteado otras distribuciones alternativas a la normal. Así, MCLEAY (1986 a y b) consideró la *t de Student*, mientras que EZZAMEL *et al.* (1987) proponen la distribución *gamma*, planteándose también diversas transformaciones de los valores de los ratios. Sin embargo, estas transformaciones sólo han resultado significativas para determinados ratios, siendo la transformación adecuada diferente para cada uno de ellos (GARCÍA-AYUSO, 1995).

Además, el investigador ha de tener en cuenta que, aún en el caso de que las distribuciones univariantes de los ratios sean normales, ello no garantiza que las distribuciones multivariantes de los mismos también lo sean (WATSON, 1990). A esta limitación hemos de sumarle que la no-linealidad suele presidir los modelos de decisión que incorporan magnitudes contables y ratios financieros (KENNEDY *et al.* 1992).

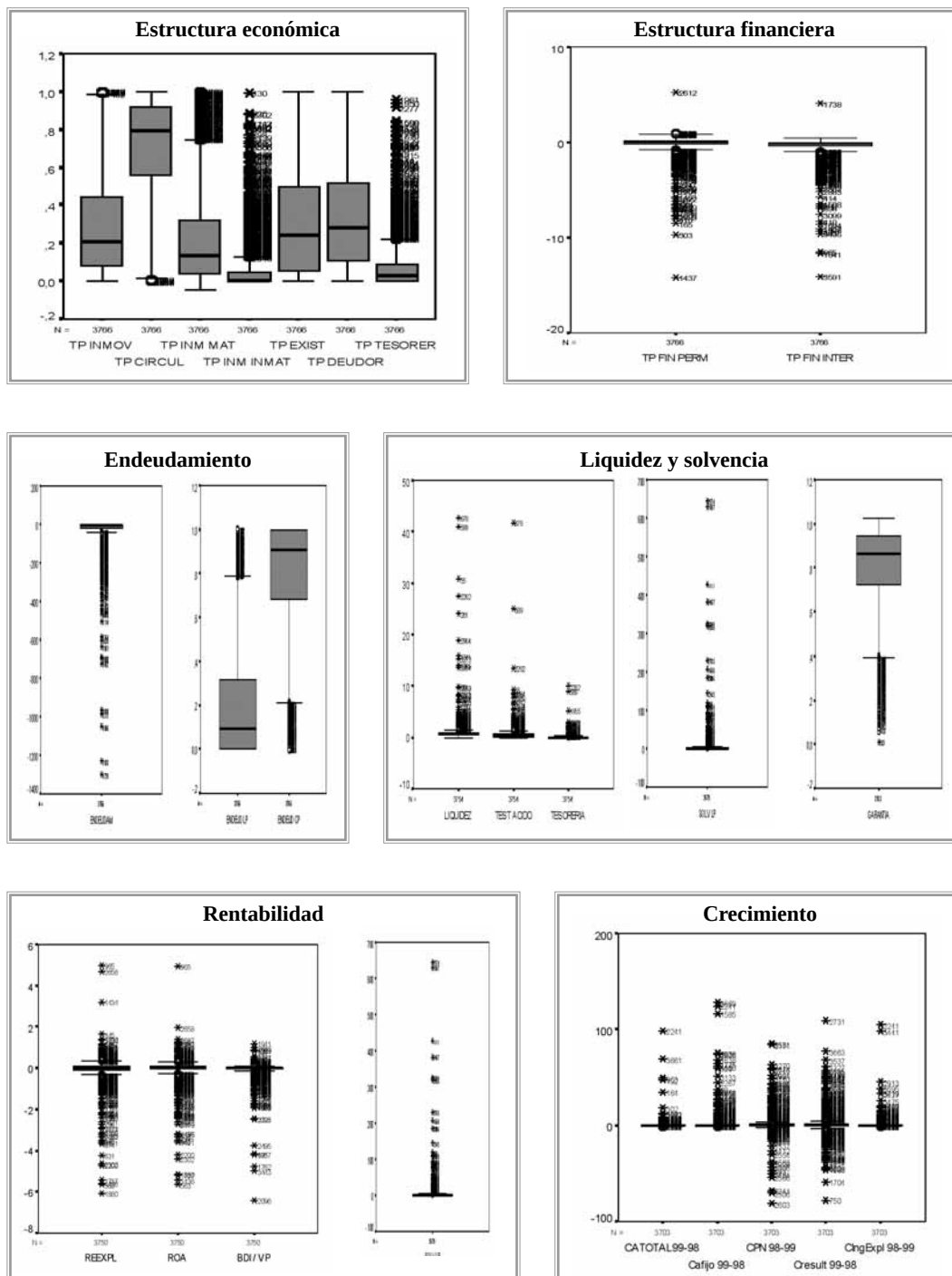
Por todas estas cuestiones y con el ánimo de analizar las características de las distribuciones de los ratios empleados en nuestro estudio y su grado de similitud o alejamiento a la distribución normal realizamos, en primer lugar, un contraste gráfico a través de los diagramas de caja para las distribuciones de los ratios definidos en el **cuadro 10** para el ejercicio económico de 1998 (**gráfico 2**) y, posteriormente, un contraste de la hipótesis de normalidad a través del test de *Kolmogorov-Smirnov* para estas mismas distribuciones (**cuadros 11 y 12**).

De los diagramas de cajas expuestos para el ejercicio de 1998 (**gráfico 2**), se pueden extraer las siguientes características:

- Los diagramas muestran la existencia de valores extremos en la gran mayoría de variables: estructura financiera, endeudamiento, liquidez y solvencia, rentabilidad y crecimiento.
- En términos generales, las variables representativas de la estructura inversora, exceptuando la tasa de participación de la tesorería y la de participación del inmovilizado inmaterial y material, poseen cajas amplias lo que indica la existencia de valores similares en las empresas de la muestra. Este comportamiento similar puede ser debido a la naturaleza inherente a la muestra seleccionada, empresas quebradas en el año de origen, que marcarían a grandes rasgos la estructura global del activo de la empresa.
- Por su parte, las cajas elaboradas para la estructura financiera, el endeudamiento y los diagramas de cajas preparados para las variables representativas de solvencia y liquidez presentan cajas eminentemente estrechas y con múltiples observaciones anómalas.
- La rentabilidad y el crecimiento, por su parte, marcan comportamientos altamente anómalos y asimétricos, lo que puede ser indicativo del alejamiento de las variables más representativas de estas dimensiones de la distribución normal.

Los resultados del test de *Kolmogorov-Smirnov* (**cuadros 11 y 12**) nos llevan al abandono de la hipótesis de normalidad, confirmando los resultados previos de los diagramas de caja, por lo que emplearemos técnicas que no se vean afectadas por dicha hipótesis como el *test* no paramétrico de *Kruskal-Wallis* y el algoritmo de inducción de reglas y árboles de decisión.

Gráfico 2. Diagramas de Cajas. Ejercicio 1998.



CUADRO 11. RESULTADOS DEL TEST DE *KOLMOGOROV-SMIRNOV*

Definición	1998		1999		2000	
	Z de K-S	Significance	Z de K-S	Significance	Z de K-S	Significance
Ratios de rentabilidad						
Rentabilidad Explotación (Reexpl)	13,94	0,00	10,88	0,00	12,20	0,00
Margen de Explotación (MarExpl)	15,49	0,00	11,51	0,00	11,89	0,00
Rotación de Explotación (RotExp)	24,51	0,00	9,68	0,00	11,45	0,00
Rentabilidad Económica (ROA)	14,73	0,00	11,12	0,00	13,70	0,00
Rentabilidad Financiera (ROE)	21,40	0,00	17,10	0,00	22,00	0,00
Coste deuda	9,24	0,00	9,01	0,00	9,84	0,00
Contribución del Act. a rec . generados (RPO/ ATN)	14,44	0,00	11,04	0,00	12,81	0,00
Ratios de estructura económica						
Peso Inmovilizado (T.P. INM)	7,97	0,00	7,12	0,00	7,06	0,00
Peso Circulante (T.P. CIRC)	7,97	0,00	7,12	0,00	7,06	0,00
Peso Inmovilizado material (T.P. INM MAT)	10,48	0,00	9,43	0,00	9,41	0,00
Peso Inmovilizado inmaterial (T.P. INM INMAT)	19,59	0,00	18,12	0,00	17,63	0,00
Peso Existencias (T.P. Existencias)	8,01	0,00	7,46	0,00	7,55	0,00
Peso Deudores (T.P. Deudores)	6,06	0,00	5,55	0,00	5,43	0,00
Peso Tesorería (T.P. Tesorería)	16,11	0,00	14,61	0,00	14,50	0,00
Peso Inversión financiera (T.P. INV FIN) ..	22,88	0,00	21,55	0,00	20,65	0,00
Peso Activos Líquidos (T.P. ACT LIQ) ..	15,57	0,00	14,22	0,00	13,83	0,00
Ratios de estructura financiera						
Endeudamiento (Endeu)	22,43	0,00	16,30	0,00	15,33	0,00
Peso Financiación Interna (Fin Int)	17,59	0,00	15,06	0,00	14,67	0,00
Endeudamiento L/P	12,66	0,00	11,43	0,00	11,16	0,00
Endeudamiento C/P	12,66	0,00	11,43	0,00	11,16	0,00
Peso Financiación permanente (Fin Perm)	12,91	0,00	10,34	0,00	12,06	0,00
Ratios de solvencia y liquidez						
Cobertura Gastos Financieros (Cober G.F.)	16,95	0,00	15,85	0,00	15,42	0,00
Capacidad devolución (Cap dev)	7,11	0,00	8,72	0,00	9,40	0,00
Capacidad devolución C/P (Cap dev cp)	23,61	0,00	11,82	0,00	12,60	0,00
Liquidez	23,10	0,00	12,49	0,00	14,03	0,00
Test ácido	25,78	0,00	10,51	0,00	11,36	0,00
Tesorería	26,04	0,00	17,31	0,00	17,71	0,00
Garantía	8,86	0,00	9,93	0,00	8,10	0,00
Peso Fondo Maniobra en Pasivo (F.M. / P.T.)	18,28	0,00	10,28	0,00	11,62	0,00
Peso Fondo Maniobra en Ventas netas (F.M. / V.N.)	29,16	0,00	13,11	0,00	11,74	0,00
Solvencia L/P (Solv L.P.)	23,14	0,00	17,85	0,00	18,94	0,00
Ratios de eficiencia y productividad						
Rotación Total (Rot tot)	24,64	0,00	9,45	0,00	11,52	0,00
Rotación Inmovilizado (Rot Inm)	23,31	0,00	20,20	0,00	20,37	0,00
Rotación Activo circulante (Rot Inm) ..	25,46	0,00	16,69	0,00	16,35	0,00
Productividad personal	21,86	0,00	15,80	0,00	18,12	0,00

CUADRO 11. RESULTADOS DEL TEST DE KOLMOGOROV-SMIRNOV (cont.)

Definición	1998		1999		2000	
	Z de K-S	Significance	Z de K-S	Significance	Z de K-S	Significance
Ratios de estructura de resultados						
Peso Consumos intermedios (CI en IE) ..	7,92	0,00	4,31	0,00	4,32	0,00
Peso Gastos de personal (GP en IE)	9,28	0,00	6,54	0,00	6,15	0,00
Peso amortizaciones (AMT en IE)	19,62	0,00	15,39	0,00	14,91	0,00
Peso Resultado Explotación (RE en IE) .	15,49	0,00	11,51	0,00	11,89	0,00
Peso Gastos financieros (GF en IE)	24,93	0,00	15,77	0,00	12,05	0,00
Peso Rdo después de Impuestos (RDI en IE)	16,91	0,00	12,76	0,00	14,57	0,00
Peso Recursos Generados (RPO en IE)	16,19	0,00	11,94	0,00	12,04	0,00
Partic. Rdos Extraordinarios (RE en RDI)	23,26	0,00	21,27	0,00	20,44	0,00

Se rechaza la hipótesis nula de que las variables sigan una distribución Normal

CUADRO 12. RESULTADOS DEL TEST DE KOLMOGOROV-SMIRNOV PARA TASAS DE CRECIMIENTO

Definición	1998-1999		1999-2000	
	Z de K-S	Significance	Z de K-S	Significance
Crecimiento de las inversiones				
Crecimiento de Activo Fijo	19,84	0,00	18,75	0,00
Crecimiento Inmovilizado Inmaterial	24,11	0,00	23,62	0,00
Crecimiento Inmovilizado Material	22,19	0,00	19,16	0,00
Crecimiento Inversiones Financieras	26,72	0,00	25,63	0,00
Crecimiento del Activo Circulante	13,72	0,00	15,06	0,00
Crecimiento de las Existencias	15,06	0,00	17,37	0,00
Crecimiento de los Deudores	17,40	0,00	20,21	0,00
Crecimiento Inversiones Financieras Temporales	27,61	0,00	27,43	0,00
Crecimiento Tesorería	21,39	0,00	18,37	0,00
Crecimiento Activo Total Neto	11,23	0,00	14,46	0,00
Crecimiento de las fuentes financieras				
Crecimiento de los Fondos Propios	15,24	0,00	18,44	0,00
Crecimiento del Capital Social	28,37	0,00	28,72	0,00
Crecimiento de la Prima de Emisión	29,12	0,00	28,87	0,00
Crecimiento de las Reservas	18,29	0,00	14,79	0,00
Crecimiento de Resultados	16,52	0,00	19,11	0,00
Crecimiento de los Ingresos a Distribuir	29,03	0,00	28,61	0,00
Crecimiento de los Recursos Ajenos a L/P	20,99	0,00	19,88	0,00
Crecimiento de los Recursos Ajenos a C/P	11,71	0,00	9,82	0,00
Crecimiento de los resultados				
Crecimiento Ingresos de la Explotación	14,52	0,00	12,13	0,00
Crecimiento de las Ventas	14,89	0,00	13,34	0,00
Crecimiento de los Consumos	17,44	0,00	14,53	0,00
Crecimiento de los Gastos de Personal	12,69	0,00	9,48	0,00

**CUADRO 12. RESULTADOS DEL TEST DE KOLMOGOROV-SMIRNOV
PARA TASAS DE CRECIMIENTO (cont.)**

Definición	1998-1999		1999-2000	
	Z de K-S	Significance	Z de K-S	Significance
Crecimiento del Resultado Bruto de Explotación	14,46	0,00	17,09	0,00
Crecimiento de las Amortizaciones	16,37	0,00	14,24	0,00
Crecimiento de las Provisiones de Tráfico	27,14	0,00	27,51	0,00
Crecimiento del Resultado Neto de Explotación	15,58	0,00	16,55	0,00
Crecimiento de Gastos Financieros	16,11	0,00	12,47	0,00
Crecimiento de los Resultados Financieros	16,92	0,00	24,86	0,00
Crecimiento Resultado Ordinario	16,63	0,00	18,30	0,00
Crecimiento de los Gastos Extraordinarios	26,53	0,00	25,29	0,00
Crecimiento de los Ingresos Extraordinarios	25,35	0,00	25,16	0,00
Crecimiento del Beneficio antes de Impuestos	18,98	0,00	19,70	0,00
Crecimiento del Beneficio después de Impuestos	14,64	0,00	19,50	0,00
Crecimiento de los Recursos Generados por las Operaciones	15,39	0,00	17,48	0,00

Se rechaza la hipótesis nula de que las variables sigan una distribución Normal

El test no paramétrico de *Kruskal-Wallis* nos permitirá valorar la existencia de diferencias estadísticamente significativas entre los grupos para cada una de las variables consideradas. Hemos recurrido a esta técnica no paramétrica (en lugar del más habitual ANOVA), ante el abandono de la hipótesis de normalidad (test de *Kolmogorok-Smirnov*) en la práctica totalidad de la distribución de las variables.

Por su parte, la aplicación del algoritmo *See5*¹⁶, técnica de inteligencia artificial que descende del *Concept Learning System*, introducido por HUNT *et al.* (1966), nos permitirá contrastar, a través de una metodología muy diferente, los resultados obtenidos previamente en el análisis financiero. Su mayor flexibilidad permite una adecuación más eficiente a las características de la información contable de la empresa (datos interrelacionados, incompletos, erróneos o adulterados), permitiendo, a través de su proceso de aprendizaje, una superior capacidad para filtrar los ruidos que acompañan a esta información (SERRANO, 1994; pág. 89).

El algoritmo *See5* realiza, a través del aprendizaje inductivo, sucesivas particiones binarias en el espacio de las variables explicativas, para así construir un árbol de clasificación. Dicho árbol se construye de forma que en cada partición se escoge la variable que aporta más información en función de una medida de entropía o cantidad de información. Cuanto menor sea el valor de la entropía, menor será la incertidumbre y más útil será el atributo para la clasificación. A partir del árbol se elaboran unas reglas de clasificación fácilmente interpretables, que permiten definir las características que más diferencian a los tres grupos de empresas. Las reglas se construyen en función del principio MDL (*Minimum Description Length*) que garantiza para el conjunto de las mismas un porcentaje de aciertos similar al árbol.

¹⁶ Dicho algoritmo constituye una extensión de los algoritmos ID3 y C4.5 (QUINLAN, 1997).

Entre las ventajas de este algoritmo de inducción de reglas y árboles de decisión se encuentra su mayor capacidad explicativa, aportando modelos más sencillos y por tanto más entendibles para los usuarios que los obtenidos por otros métodos inductivos como las redes neuronales artificiales ¹⁷, si bien su capacidad predictiva se ha mostrado inferior en algunos casos ¹⁸, como en la predicción de la insolvencia empresarial. Hasta el momento, estas técnicas se han aplicado en Contabilidad y Finanzas, fundamentalmente al análisis del fracaso empresarial, en la calificación de bonos o en la selección de acciones de una cartera, ampliándose actualmente su campo de actuación.

5. RESULTADOS DEL ANÁLISIS DESCRIPTIVO

El **cuadro 13** recoge, para cada uno de los grupos y años analizados, los valores de la mediana de los ratios seleccionados, completándose esta información con las tasas de crecimiento de las principales magnitudes económico-financieras (**cuadro 14**). Con la finalidad de determinar hasta qué punto las diferencias son estadísticamente significativas entre los tres grupos hemos aplicado el contraste no paramétrico de *Kruskall-Wallis*. Del análisis comparado de los mismos destacamos:

➤ Rentabilidad y estructura de resultados

Los indicadores de rentabilidad presentan diferencias estadísticamente significativas entre los tres grupos de empresas, mostrando las firmas que finalmente desaparecen (QD) una nula capacidad de generación de valor (tasas rentabilidad permanentemente negativas). Esta circunstancia, con origen en el margen bruto de explotación, se justifica por un sobredimensionamiento de costes respecto al nivel de ventas (**cuadro 13**).

Además, estas firmas, a pesar de ser las de mayor dimensión absoluta, son las que presentan unas menores ventas por unidad monetaria invertida, tal y como muestran todos los ratios de rotación calculados, si bien, conforme se acerca el momento de la desaparición, estos indicadores mejoran como consecuencia del aligeramiento de las inversiones por la venta de los activos fijos (**cuadro 14**).

¹⁷ Las redes neuronales, que también forman parte de los sistemas de aprendizaje inductivo, tratan de emular las características esenciales de la estructura neuronal del cerebro humano, creando sistemas que lo imiten en parte, aprovechando sus propiedades de cálculo. Estos sistemas están compuestos por multitud de procesadores simples que operan sobre la base del reconocimiento de patrones de comportamiento, y que pueden adquirir, almacenar y utilizar el conocimiento experimental, obtenido a partir de ejemplos.

Son numerosas las aplicaciones de las redes neuronales al ámbito contable, entre otros destacamos los trabajos de: DE MIGUEL *et al.* (1993), DEL REY (1996), LACHER *et al.* (1995), MARTÍNEZ DE LEJARZA (1996), ODOM y SHARDA (1993), SERRANO y MARTÍN (1993) y WILSON y SHARDA (1994).

¹⁸ Las redes neuronales artificiales han mostrado una mayor capacidad predictiva que los sistemas de inducción de árboles de decisión, al menos así se desprende de la comparación de los trabajos de BONSON, ESCOBAR y MARTÍN (1998) y de SERRANO y MARTÍN (1993), que partiendo de una misma muestra de empresas analizaron la capacidad de predicción del fracaso empresarial de ambas técnicas. El porcentaje de aciertos con la redes neuronales se situó en el 94,4%, mientras que con los árboles sólo alcanzó el 83,3%. Sin embargo, las primeras ofrecen poca información acerca de la importancia de las variables independientes, mientras que la aproximación simbólica de los árboles de decisión proporciona información sobre la relevancia de las variables individuales.

Por su parte, los indicadores de rentabilidad de las empresas que continúan operando durante el bienio 1999-2000 (QQ y QS) arrojan valores positivos, siendo éstos más elevados en el caso de las que recuperan el equilibrio financiero (con mejor situación de partida den 1998). Esta última circunstancia encuentra su fundamento en la mayor racionalidad y control que aplica este grupo de empresas a su política de gastos, lo que le permite alcanzar en el primer año de recuperación una rentabilidad económica superior al 11%.

CUADRO 13. RESULTADOS DEL ANÁLISIS UNIVARIANTE DE RATIOS

Definición	1998			1999			2000		
	Q-D	Q-Q	Q-S	Q-D	Q-Q	Q-S	Q-D	Q-Q	Q-S
Ratios de rentabilidad									
Rentabilidad explotación (Reexpl)	-6,22%	1,44%	6,26%	-1,31	3,38%	11,08%	-4,62%	3,98%	6,54%
	(232,453**)			(480,281**)			(156,927**)		
Margen de explotación (MarExpl)	-3,71%	0,67%	2,98%	-0,49%	1,54%	5,04%	-2,65%	1,76%	3,31%
	(227,325**)			(475,514**)			(170,072**)		
Rotación de explotación (RotExp)	1,58	2,12	2,15	1,94	2,14	2,16	1,91	2,10	2,08
	(26,231**)			0,644			1,373		
Rentabilidad económica (ROA)	-5,98%	2,14%	6,13%	-1,78%	3,63%	10,75%	-0,56%	4,21%	6,02%
	(263,711**)			(535,730**)			(111,909**)		
Rentabilidad financiera (ROE)	-74,35%	-28,57%	-72,72%	-32,16%	-25%	152,5%	-12,61%	-31,10%	40%
	(410,321**)			(1791,313**)			(1603,051**)		
Coste deuda	2,78%	2,71%	3,32%	2,91%	2,42%	3,01%	1,15%	2,41%	3,07%
	(24,346**)			(46,927**)			(45,034**)		
Contribución del activo a los recursos generados (RPO / ATN)	-5,39%	1,11%	4,85%	-1,40%	2,96%	9,81%	-3,89%	3,37%	6,18%
	(229,200**)			(475,066**)			(175,217**)		
Ratios de estructura económica									
Peso inmovilizado (T.P. INM)	23,40%	21,22%	19,78%	22,67%	21,30%	20,51%	21,34%	21,02%	21,58%
	(2,597)			(0,090)			(0,824)		
Peso circulante (T.P. CIRC)	76,60%	78,77%	80,22%	77,33%	78,70%	79,49%	78,68%	78,97%	78,42%
	(2,597)			(0,090)			(0,824)		
Peso inmovilizado material (T.P. INM MAT)	14,71%	13,53	13,06%	14,64%	13,88%	14,28%	13,24%	13,22%	14,88%
	(1,783)			(1,714)			(1,821)		
Peso inmovilizado inmaterial (T.P. INM INMAT)	0,22%	0,05%	0,10%	0,38%	0,21%	0,45%	0,28%	0,36%	0,69%
	(5,131*)			(4,328*)			(4,623*)		
Peso existencias (T.P. Existencias)	16,35%	27,85%	23,21%	12,59%	28,40%	18,67%	7,29%	27,36%	18,86%
	(32,681**)			(58,710**)			(41,077**)		
Peso deudores (T.P. Deudores)	38,79%	26,12%	32,44%	42,03%	26,24%	33,88%	51,44%	27,58%	34,63%
	(37,765**)			(39,973**)			(23,733**)		
Peso tesorería (T.P. Tesorería)	2,63%	2,75%	3,27%	2,59%	2,75%	5,35%	3,95%	2,88%	4,72%
	(10,263*)			(69,984**)			(45,443**)		
Peso inversión financiera (T.P. INV FIN) .	0,58%	0,06%	0,08%	0,47%	0,16%	0,19%	0,52%	0,19%	0,35%
	(26,648**)			(6,156**)			(12,611**)		
Peso activos líquidos (T.P. ACT LIQ)	3,31%	3,26%	4,04%	2,74%	3,40%	6,07%	4,31%	3,36%	5,82%
	(11,535**)			(67,274**)			(47,467**)		

CUADRO 13. RESULTADOS DEL ANÁLISIS UNIVARIANTE DE RATIOS (cont.)

Definición	1998			1999			2000		
	Q-D	Q-Q	Q-S	Q-D	Q-Q	Q-S	Q-D	Q-Q	Q-S
Ratios de estructura financiera									
Endeudamiento (Endeu)	-6,82	-5,48	-19	-3,40	-6,21	19,75	-1,89	-7,38	10,76
	(642,648**)			(2042,937**)			(2043,763**)		
Peso financiación interna (Fin Int)	-8,67%	-23,40%	-13,09%	-20,73%	-23,71%	-6,31%	-66,60%	-21,03%	0,41%
	(173,830**)			(643,863**)			(1428,334**)		
Endeudamiento L/P	8,58%	10,14%	9,49%	8,39%	11,29%	8,18%	3,51%	11,39%	9,07%
	(2,601)			(19,517**)			(19,983**)		
Endeudamiento C/P	91,42%	89,85%	90,51%	91,61%	88,71%	91,82%	96,49%	88,61%	90,93%
	(2,601)			(19,517**)			(19,982**)		
Peso financiación permanente (Fin Perm) ...	-3,91%	-5,70%	3,15%	-5,03%	-3,77%	18,28%	-18,47%	-1,93%	22,52%
	(135,223**)			(504,612**)			(583,057**)		
Ratios de solvencia y liquidez									
Cobertura gastos financieros (Cober G.F.)	-0,53	1,33	2,29	0,78	1,84	4,2	-1,06	2	3,11
	(226,288**)			(404,661**)			(192,073**)		
Capacidad devolución (Cap dev)	-0,05	0,01	0,04	-0,01	0,02	0,10	-0,02	0,03	0,07
	(274,504**)			(671,435**)			(314,311**)		
Capacidad devolución C/P (Cap dev cp) ...	-0,05	0,01	0,05	-0,02	0,03	0,13	-0,03	0,03	0,08
	(248,316**)			(572,701**)			(263,234**)		
Liquidez	0,74	0,71	0,83	0,73	0,73	0,96	0,66	0,75	0,99
	(96,862**)			(372,800**)			(426,552**)		
Test ácido	0,49	0,33	0,49	0,53	0,35	0,63	0,43	0,37	0,65
	(111,397**)			(280,226**)			(269,205**)		
Tesorería	0,02	0,03	0,04	0,02	0,03	0,07	0,02	0,03	0,07
	(23,099**)			(140,815**)			(112,213**)		
Garantía	0,86	0,82	0,95	0,83	0,84	1,05	0,74	0,86	1,09
	(644,575**)			(2012,207**)			(2020,383**)		
Peso fondo maniobra en pasivo (F.M. / P.T.) .	-0,26	-0,29	-0,15	-0,22	-0,26	-0,03	-0,36	-0,24	-0,02
	(138,626**)			(504,617**)			(556,897**)		
Peso fondo maniobra en ventas netas (F.M./V.N.)	-0,13	-0,13	-0,07	-0,14	-0,11	-0,01	-0,26	-0,11	-0,01
	(97,287**)			(430,851**)			(467,705**)		
Solvencia L/P (Solv L.P.)	1,09	1,07	1,35	1,25	1,06	1,70	0,60	1,14	1,81
	(24,946**)			(100,114**)			(130,901**)		

CUADRO 13. RESULTADOS DEL ANÁLISIS UNIVARIANTE DE RATIOS (cont.)

Definición	1998			1999			2000		
	Q-D	Q-Q	Q-S	Q-D	Q-Q	Q-S	Q-D	Q-Q	Q-S
Ratios de eficiencia y productividad									
Rotación Total (Rot tot)	1,45	2,06 (32,205**)	2,0	1,91	2,11 (0,890)	2,11	1,83	2,03 (1,861)	2,02
Rotación Inmovilizado (Rot Inm)	7,37	11,34 (15,769**)	11,27	8,99	11,17 (1,776)	11,68	13,37	11,21 (1,025)	10,83
Rotación Activo circulante (Rot Inm)	2,55	3,06 (12,781**)	3,05	3,09	3,14 (0,111)	3,13	2,71	3,01 (0,334)	2,95
Productividad personal	5,83	5,17 (3,460)	5,33	6,24	5,28 (3,278)	5,69	4,73	5,41 (3,296)	5,32
Ventas por Empleado	119,24	84,5 (7,032*)	84,65	109,62	91,50 (21,188**)	109,9	92,6	100,44 (19,586**)	125,33
Gastos de Personal por empleado	19,98	15,33 (16,113**)	15,73	18,59	16,06 (11,034**)	17,5	16,78	17,4 (28,836**)	20
Ratios de estructura de resultados									
Peso Consumos intermedios (CI en IE)	87,95%	79,46% (42,939**)	75,46%	86,13%	77,49% (44,819**)	73,42%	82,61%	78,14% (19,988**)	74,80%
Peso Gastos de personal (GP en IE)	16,56%	19,16% (4,963*)	18,71%	14,39%	18,80% (12,564**)	17,47%	18,78%	18,32% (2,296)	18,59%
Peso amortizaciones (AMT en IE)	1,45%	1,00% (17,955**)	1,06%	1,63%	1,01% (11,333**)	1,13%	1,06%	1,02% (18,837**)	1,23%
Peso Resultado Explotación (RE en IE)	-3,71%	0,67% (227,325**)	2,98%	-0,49%	1,54% (475,514**)	5,04%	2,65%	1,76% (170,072**)	3,31%
Peso Gastos financieros (GF en IE)	1,91%	1,78% (4,090)	1,79%	1,70%	1,47% (3,006)	1,37%	1,41%	1,43% (1,902)	1,32%
Peso Resultado después de Impuestos (RDI en IE)	-5,37%	-0,26% (280,149**)	0,94%	-1,95%	0,32% (690,025**)	3,14%	-1,55%	0,52% (147,753**)	1,18%
Peso Recursos Generados (RPO en IE)	-2,88%	0,55% (219,304**)	2,18%	-0,49%	1,38% (475,798**)	4,59%	-3,51%	1,57% (185,404**)	2,84%
Partic. Resultados Extraordinarios (RE en RDI)	-4,96%	2,37% (80,733**)	2,11%	-12,69%	15,74% (74,579**)	8,09%	26,11%	18,74% (6,774**)	4,97%

(Estadístico de K-W)**

Los ratios presentan diferencias estadísticamente significativas según el estadístico de *Kruskal-Wallis* a un nivel de confianza del 95%.

(Estadístico de K-W)*

Los ratios presentan diferencias estadísticamente significativas según el estadístico de *Kruskal-Wallis* a un nivel de confianza del 90%.

(Estadístico de K-W)

Los ratios no presentan diferencias estadísticamente significativas según el estadístico de *Kruskal-Wallis* a un nivel de confianza del 95%.**FUENTE:** Elaboración propia a partir de SABI, Informa.

Durante todo el período, las empresas que permanecen en quiebra o que finalmente desaparecen (QQ y QD), presentan un importante apalancamiento financiero negativo, con origen en las pérdidas de explotación para las firmas que desaparecen y en una escasa rentabilidad económica para las que continúan operando en quiebra técnica.

Por su parte, los mayores costes financieros que soportan las empresas solventes (QS) podrían venir explicados por un mayor recurso a la financiación bancaria, especialmente a corto plazo. Esta circunstancia, que obliga a renovaciones continuas (costes fijos asociados a los créditos), unida a la menor dimensión que caracteriza a este colectivo (**cuadro 9**), puede explicar que las entidades financieras les apliquen primas de riesgo superiores.

Por el contrario, las firmas que continúan operando en quiebra técnica (QQ) optan en mayor medida por la financiación de proveedores, debido a las limitaciones de acceso al crédito impuestas por las entidades financieras ante sus menores garantías y sus mayores probabilidades de desaparición. La financiación de proveedores no genera costes explícitos (coste deudas), aunque sí suele conllevar elevados costes implícitos, materializados en un mayor peso de los consumos intermedios debido a los altos precios que aplican los proveedores por el mayor riesgo en que incurren. Este riesgo lleva a muchos proveedores a no vender sus productos a las empresas insolventes, que verán reducidas sus posibilidades de elección.

Las empresas que continúan en quiebra técnica presentan, respecto a las que salen con éxito de esta situación, una mayor participación de los resultados extraordinarios en la composición del beneficio neto, mostrando las firmas que desaparecen tasas de contribución negativas, excepto en el tercer año, en el que presentan el valor más elevado de los tres grupos.

➤ Estructura económica

La significación estadística obtenida en la prueba de *Kruskal-Wallis* para los ratios que dibujan la estructura inversora indica que no existen diferencias destacables entre los tres grupos en el peso de los activos fijos y circulantes, mostrando todas las empresas un escaso esfuerzo inversor en los primeros (20%). Esta circunstancia puede venir explicada, entre otros factores, por el similar deterioro financiero de origen que les puede haber llevado a políticas comunes de liquidación de los activos menos necesarios para la explotación para hacer frente a las obligaciones, o bien, porque su escasa capacidad de generación de recursos no les ha permitido acometer una política de renovación y modernización de su estructura productiva.

Sin embargo, el estadístico de *Kruskal-Wallis* sí muestra diferencias en la composición del activo circulante, presentando las empresas en quiebra técnica (QQ) un mayor volumen de inversión en existencias (en torno al 28% del total de activos), mientras que son las empresas que desaparecen (QD) las que menos esfuerzo realizan en este capítulo, concentrando la mayor parte de su activo circulante en créditos a clientes (en el año 2000 supone más del 51% del total de inversiones). Por el contrario, las empresas que devienen en solventes (QS) mejoran su política de gestión de *stocks*, reduciendo el peso de los recursos materializados en existencias a favor de créditos a clientes, pero sobre todo de activos líquidos, lo que les permite mantener el nivel de tesorería más elevado.

**CUADRO 14. TASAS DE CRECIMIENTO. PRINCIPALES
MAGNITUDES ECONÓMICO-FINANCIERAS**

Definición	1998-1999			1999-2000		
	Q-D	Q-Q	Q-S	Q-D	Q-Q	Q-S
Crecimiento de las inversiones						
Crecimiento de Activo Fijo	-5,45%	0,00% 60,131**	7,35%	-5,80%	0,00% 24,639**	0,00%
Crecimiento Inmovilizado Inmaterial	0,00%	0,00% 1,223	0,00%	0,00%	0,00% 1,575	0,00%
Crecimiento Inmovilizado Material	-6,67%	0,00% 59,668**	2,44%	-5,55%	0,00% 19,090**	0,00%
Crecimiento Inversiones Financieras	0,00%	0,00% 6,095**	0,00%	0,00%	0,00% 6,566**	0,00%
Crecimiento del Activo Circulante	10,5%	10,05% 39,630**	20,72%	-9,60%	9,28% 19,564**	13,53%
Crecimiento de las Existencias	0,00%	0,00% 14,797**	0,00%	0,00%	0,00% 5,893*	0,00%
Crecimiento de los Deudores	8,4%	2,94% 23,269**	16,67%	-6,85%	3,14% 9,064**	11,42%
Crecimiento Inversiones Financieras Temporales	0,00%	0,00% 2,170	0,00%	0,00%	0,00% 2,624	0,00%
Crecimiento Tesorería	0,00%	0,00% 68,071**	0,00%	-15,15%	0,00% 3,285	0,00%
Crecimiento Activo Total Neto	3,01%	8,21% 85,090**	2,01%	-10,91%	7,58% 30,786**	11,59%
Crecimiento de las fuentes financieras						
Crecimiento de los Fondos Propios	3,40%	5,56% 85,090**	200,02%	-2,55%	8,67% 697,475**	81,82%
Crecimiento del Capital Social	62,10%	10,24% 223,175**	249,25%	0,00%	0,00% 19,047**	0,00%
Crecimiento de la Prima de Emisión	0,00%	0,00% 20,406**	0,00%	0,00%	0,00% 34,635**	0,00%
Crecimiento de las Reservas	-21,92%	0,00% 516,105**	30,01%	-9,05%	4,25% 1.352,158**	103,11%
Crecimiento de Resultados.....	37,22%	32,83% 307,616**	141,01%	-21,31%	0,00% 60,334**	-46,54%
Crecimiento de los Ingresos a Distribuir	0,00%	0,00% 5,969*	0,00%	0,00%	0,00% 7,073*	0,00%
Crecimiento de los Recursos Ajenos a L/P	0,00%	0,00% 1,643	0,00%	0,00%	0,00% 1,566	0,00%
Crecimiento de los Recursos Ajenos a C/P	6,61%	8,76% 8,897**	4,71%	13,91%	17,67% 8,090**	14,37%
Crecimiento de los resultados						
Crecimiento Ingresos de la Explotación	6,52%	9,82% 133,418**	22,48%	-1,51%	8,79% 19,997**	12,18%
Crecimiento de las Ventas	5,51%	9,82% 132,706**	22,43%	-1,51%	8,68% 20,405**	12,13%

CUADRO 14. TASAS DE CRECIMIENTO. PRINCIPALES MAGNITUDES ECONÓMICO-FINANCIERAS (cont.)

Definición	1998-1999			1999-2000		
	Q-D	Q-Q	Q-S	Q-D	Q-Q	Q-S
Crecimiento de los Consumos	5,20%	8,26% 92,241**	19,86%	0,80%	8,41% 30,964**	13,46%
Crecimiento de los Gastos de Personal	3,70%	7,59% 55,828**	14,18%	-1,21%	7,36% 58,462**	14,01%
Crecimiento del Resultado Bruto de Explotación	37,21%	24,14% 114,359**	67,42%	-25,01%	9,09% 19,441**	9,30%
Crecimiento de las Amortizaciones	0,00%	0,00% 61,750**	10,01%	-3,40%	0,00% 63,563**	10,03%
Crecimiento de las Provisiones de Tráfico	0,00%	0,00% 1,705	0,00%	0,00%	0,00% 1,149	0,00%
Crecimiento del Resultado Neto de Explotación	3,33%	21,05% 171,632**	84,27%	-50,02%	5,88% 24,445**	18,31%
Crecimiento de Gastos Financieros	-3,71%	0,00% 4,305	0,00%	0,00%	0,00% 4,425	0,00%
Crecimiento de los Resultados Financieros	0,00%	13,04% 5,489*	7,14%	2,51%	0,00% 9,305*	3,03%
Crecimiento Resultado Ordinario	36,01%	29,34% 286,402**	128,39%	-23,9%	3,01% 26,485**	34,39%
Crecimiento de los Gastos Extraordinarios	0,00%	0,00% 0,726	0,00%	0,00%	0,00% 1,621	0,00%
Crecimiento de los Ingresos Extraordinarios	0,00%	0,00% 1,197	0,00%	0,00%	0,00% 1,935	0,00%
Crecimiento del Beneficio antes de Impuestos	38,71%	33,33% 322,445**	146,34%	-25,01%	3,88% 47,798**	39,20
Crecimiento del Beneficio después de Impuestos	38,67%	33,33% 295,056**	136,36%	-13,33%	0,00% 57,203**	43,24%
Crecimiento de los Recursos Generados por las Operaciones	34,70%	33,33% 180,428**	100,01%	-2,93%	6,25% 19,352**	15,71%

(Estadístico de K-W)**

Las tasas de crecimiento presentan diferencias estadísticamente significativas según el estadístico de *Kruskal-Wallis* a un nivel de confianza del 95%.

(Estadístico de K-W)*

Las tasas de crecimiento presentan diferencias estadísticamente significativas según el estadístico de *Kruskal-Wallis* a un nivel de confianza del 90%.

(Estadístico de K-W)

Las tasas de crecimiento no presentan diferencias estadísticamente significativas según el estadístico de *Kruskal-Wallis* a un nivel de confianza del 95%.

FUENTE: Elaboración propia a partir de SABI, Informa.

➤ Estructura financiera

El análisis de la composición del pasivo exhibe, de forma permanente, un mayor índice de endeudamiento por parte de las firmas que derivan en solventes (incluso en el año 1998, en el que todos los grupos operaban con un patrimonio neto negativo). La rápida recuperación y los altos valo-

res de endeudamiento que presenta el grupo QS vienen determinados por una menor dimensión en valor absoluto del patrimonio neto en cualquiera de los años, explicándose la recuperación del equilibrio patrimonial por las nuevas aportaciones de fondos realizadas por los accionistas en el primer año de salida de la quiebra (crecimiento del capital social, **cuadro 14**) y por las mayores tasas de retención de beneficios (crecimiento de las reservas, **cuadro 14**), gracias a su mayor capacidad de generación de recursos.

Por otro lado, resulta destacable que las firmas que continúan operando en quiebra técnica (QQ) presentan un patrimonio neto cada vez más negativo debido a la sucesiva acumulación de pérdidas, que es más intensa en las empresas que entran en el proceso concursal y/o acaban desapareciendo (QD). Las firmas en quiebra técnica son las que presentan un mayor endeudamiento a largo plazo (en torno al 11% del total de deudas), mientras que las que desaparecen son las que menos recurren a este tipo de financiación (que es sustituida por un mayor recurso a la financiación de proveedores) por las restricciones que encuentran a la hora de obtener financiación bancaria.

➤ **Solvencia y liquidez**

Los indicadores de solvencia presentan diferencias claras entre los tres grupos, caracterizándose las empresas que desaparecen (QD) por un elevado grado de desequilibrio financiero que se pone de manifiesto a través de su incapacidad para hacer frente, con su insuficiente resultado económico, al pago de los intereses o a la devolución de la deuda y que, desde el punto de vista estático, se traduce en un fondo de maniobra muy negativo.

Las firmas en quiebra técnica (QQ) siguen presentado, aunque con un cariz menos dramático, una situación de desequilibrio, al mostrar valores positivos los ratios de cobertura de intereses y deuda, lo que evidencia cierta capacidad para hacer frente a sus obligaciones. Desde el punto de vista estático, el fondo de maniobra sigue siendo negativo, resultando menor el potencial de activos fácilmente realizables, debido al mayor peso de las existencias en su estructura inversora.

Los valores más elevados de solvencia los presentan las firmas que devienen en solventes (QS). Aunque todavía su situación, desde el punto de vista estático, no pueda ser catalogada como equilibrada, presentan mayor capacidad para satisfacer sus compromisos a sus respectivos vencimientos.

➤ **Eficiencia y productividad**

Las firmas que continúan activas durante el período 1999-2000 (QQ y QS) han mostrado, frente a las que desaparecen (QD), un mayor rendimiento de sus inversiones, si bien las diferencias son estadísticamente significativas sólo en el año 1998. Con respecto al personal, el grupo que inicialmente lograba unas mayores ventas por empleado eran las firmas que desaparecen, si bien, ya en el primer año después de la quiebra son las firmas solventes las más productivas.

A modo de resumen presentamos a continuación las principales características que dibujan un perfil financiero diferente para cada uno de los grupos: desaparecen, mantienen la quiebra técnica y recuperan la solvencia.

→ **EMPRESAS QUE DESAPARECEN**

- Presentan una mayor dimensión puesta de manifiesto a través de un volumen de inversiones e ingresos de explotación superiores y una mayor antigüedad.
- Se caracterizan por una nula capacidad de generación de valor, obteniendo tasas de rentabilidad negativas.
- Rotación de activos muy baja, lo que indica un escaso aprovechamiento de las inversiones.
- Apalancamiento financiero negativo motivado por la incapacidad de generación de beneficios de explotación.
- Las empresas que finalmente desaparecen son el grupo que presenta un menor esfuerzo inversor en existencias.
- Concentran la mayor parte de su activo circulante en créditos pendientes de cobro.
- Son el colectivo que menos recurre a la deuda bancaria a largo, que es sustituida por un mayor peso de la financiación de proveedores.
- Incapacidad manifiesta para hacer frente con los recursos generados al pago de los intereses generados por el uso de la deuda o la devolución de la misma.
- Operan con un fondo de maniobra negativo.

→ **EMPRESAS QUE SE MANTIENEN EN QUIEBRA TÉCNICA**

- Muestran una cierta capacidad de generación de beneficios al presentar indicadores de rentabilidad de la explotación y económica positivos, aunque relativamente bajos.
- Registran un apalancamiento financiero negativo que tiene su origen en una baja rentabilidad económica, que es inferior al coste medio de la deuda.
- Nivel de endeudamiento alto, siendo el colectivo que presenta un mayor peso de la financiación ajena a largo plazo.
- Si a la circunstancia anterior le unimos el hecho de que es el grupo que soporta un mayor peso de los gastos financieros sobre su estructura de ingresos, tenemos que mantienen un volumen superior de deudas bancarias.
- Es el colectivo que se caracteriza por un mayor volumen de inversión en existencias.
- Presentan una cierta capacidad de hacer frente al pago de intereses y la devolución de la deuda al mostrar ratios de cobertura dinámicos positivos.
- En cambio, desde el punto de vista estático, muestran un fondo de maniobra negativo.

→ **EMPRESAS QUE RECUPERAN LA SOLVENCIA**

- Son las que presentan una menor dimensión y una mayor juventud.
- Se trata del grupo que, *a priori*, presenta una superior capacidad de generación de beneficios de explotación, siendo positivos incluso en año de quiebra técnica.
- La recuperación de la rentabilidad viene explicada por la mejora del margen.
- La mejora de la rentabilidad económica les permite obtener un apalancamiento financiero positivo.

.../...

.../...

- La recuperación del equilibrio patrimonial se produce, principalmente, por nuevas aportaciones de capital realizadas por los accionistas y por el incremento de la capacidad de autofinanciación de las empresas, a través del incremento de los beneficios.
- La financiación ajena a largo plazo supone en torno al 9% del total de fondos, cifra ligeramente inferior a la registrada por el colectivo de empresas que siguen operando en quiebra técnica.
- De los tres grupos es el que realiza una gestión más eficiente de sus *stocks*, reduciendo el peso de las existencias a favor de los créditos de los clientes y los activos líquidos.
- Presentan un mayor peso de recursos líquidos.
- Durante todo el período, incluido el momento en que se encontraban en una situación de desequilibrio patrimonial, presentan una mayor capacidad para hacer frente al pago de intereses y deudas.
- Mayores indicadores de solvencia durante todo el período.

6. RESULTADOS DEL ALGORITMO SEE5

A partir del análisis descriptivo y con la finalidad de conocer los factores que marcan las mayores diferencias entre los tres grupos de empresas objeto de análisis, aplicamos el algoritmo de inducción de reglas y árboles de decisión *See5*¹⁹. El análisis de los árboles y de las reglas obtenidas (**cuadro 15**) para los ejercicios 1999 y 2000 pone de manifiesto que las variables que más contribuyen a explicar la salida de la quiebra técnica son:

- LA RENTABILIDAD FINANCIERA.
- EL INCREMENTO DE LA AUTOFINANCIACIÓN (medido a través del crecimiento de las reservas).

Las empresas que continúan operando en quiebra técnica se caracterizan por una menor capacidad de autofinanciación, tanto desde la perspectiva interna de capitalización de los beneficios obtenidos, como desde el ámbito externo, al ser menor la captación de recursos propios a través de nuevas aportaciones de los accionistas (reglas 1.3, 1.4, 1.5 y 1.6).

La realización de nuevas aportaciones al capital se revela como factor importante para diferenciar a las empresas que se mantienen en situación de quiebra frente a las solventes, apareciendo de forma reiterada en 5 de las 8 reglas obtenidas para el ejercicio 1999 (reglas 1.1, 1.2 1.3, 1.4 y 1.5). Por tanto, la colaboración de los socios a través de la realización de nuevas aportaciones para sanear pérdidas acumuladas se presenta como un factor relevante para explicar la salida del fracaso financiero.

¹⁹ En esta parte del estudio no hemos incluido las variables representativas de la estructura financiera (ej. ratio de endeudamiento o garantía), al estar muy relacionadas con la propia definición de los grupos en función de su nivel de solvencia, lo que podría introducir sesgos en los resultados.

Por otro lado, en los árboles obtenidos para los dos ejercicios, la rentabilidad económica se presenta como un factor explicativo de tercer nivel, mostrando las empresas que devienen en solventes tasas de rentabilidad superiores a las que se mantienen en situación de quiebra técnica o legal. Las reglas 1.8 y 2.7 confirman, respectivamente, que en torno al 90% de las empresas solventes un año después del fracaso y el 71% dos años después del mismo, presentan tasas de rentabilidad económica y financiera superiores a las empresas que se mantienen en quiebra, favoreciendo a través de la capitalización de beneficios la recuperación del equilibrio financiero (reglas 1.7, 1.8 y 2.5).

CUADRO 15. ÁRBOLES Y REGLAS DE DECISIÓN

ÁRBOL DE DECISIÓN UN AÑO DESPUÉS DE LA QUIEBRA TÉCNICA (1999):

Rentabilidad Financiera > 0: solvente (942.0/37.0)
 Rentabilidad Financiera ≤ 0
 ...Crecimiento Reservas 98-99 > 0.8554217:
 ...Rentabilidad Económica ≤ -0.1113014: quiebra técnica (16.1/5.0)
 : Rentabilidad Económica > -0.1113014: solvente (33.2/10.1)
 Crecimiento Reservas 98-99 ≤ 0.8554217:
 ...Crecimiento Capital 98-99 > 0.8571429:
 ...Rotación Activo Total ≤ 1.38149: solvente (27.0/11.0)
 : Rotación Activo Total > 1.38149: quiebra técnica (40.0/12.0)
 Crecimiento Capital 98-99 ≤ 0.8571429:
 ...Total Activo ≤ 1081: quiebra técnica (2135.8/71.0)
 Total Activo > 1081:
 ...Capacidad Devolución Deudas ≤ -0.07384615:
 ...Crecimiento Ventas 98-99 ≤ -0.0996732: quiebra legal (26.0/3.0)
 : Crecimiento Ventas 98-99 > -0.0996732: quiebra técnica (21.0/7.0)
 Capacidad Devolución Deudas > -0.07384615:
 ...Deudas cp/Total Deudas ≤ 0.7321429: quiebra técnica (187.0/32.0)
 Deudas cp/Total Deudas > 0.7321429: solvente (15.0/5.0)

REGLAS UN AÑO DESPUÉS DE LA QUIEBRA TÉCNICA. 1999

Regla 1: (cover 25) Total Activo > 1081 Capac. Devolución deudas ≤ -0.0738 Rentabilidad Financiera ≤ 0 Crecimiento Capital 98-99 ≤ 0.8571 Crecimiento Reservas 98-99 ≤ 0.8554 Crecimiento Ventas 98-99 ≤ -0.0996 -> clase quiebra legal [0.889]	Regla 5: (cover 1929) ROE ≤ 0 Cre Capital 98-99 ≤ 0.8571 Cre Reser 98-99 ≤ 0.8554 Cre Ventas 98-99 > -0.0996 -> clase quiebra técnica [0.949]
Regla 2: (cover 22) ENDEUD C/P ≥ 0.7321429 ROE ≤ 0 Cre Capital 98-99 ≤ 0.8571429 -> clase quiebra legal [0.708]	Regla 6: (cover 1781) ROTAC AT > 1.38149 ROE ≤ 0 Cre Reser 98-99 ≤ 0.8554217 -> clase quiebra técnica [0.938]
Regla 3: (cover 2128) TOTAL ACTIVO ≤ 1081 ROE ≤ 0 Cre Capital 98-99 ≤ 0.8571429 Cre Reser 98-99 ≤ 0.8554217 -> clase quiebra técnica [0.966]	Regla 7: (cover 942) ROE > 0 -> clase solvente [0.960]
Regla 4: (cover 2024) ENDEUD C/P ≤ 0.7321429 CAP DEV > -0.07384615 ROE ≤ 0 Cre Capital 98-99 ≤ 0.8571429 Cre Reser 98-99 ≤ 0.8554217 -> clase quiebra técnica [0.961]	Regla 8: (cover 98) ROA > -0.1113014 Cre Reser 98-99 > 0.8554217 -> clase solvente [0.870]

.../...

.../...

ÁRBOL DE DECISIÓN DOS AÑOS DESPUÉS DE LA QUIEBRA TÉCNICA (2000):

Crecimiento reservas 99-00 > 0.703125:

...ROE <= 0:

...ROA 99-00 <= -0.0203252: quiebra técnica (30.6/9.1)

ROA 99-00 > -0.0203252: solvente (17.3/4.3)

ROE > 0:

...TP INM INMAT <= 0.1453246: solvente (661.6/25.7)

TP INM INMAT > 0.1453246:

...BDI / VP > 0.01890756: solvente (29.7/2.2)

BDI / VP <= 0.01890756:

...ROA <= 0.05494506: solvente (21.0/5.0)

ROA > 0.05494506: quiebra técnica (17.0/6.0)

Crecimiento reservas 99-00 <= 0.703125:

...FM / PT <= -0.1201602: quiebra técnica (1646.2/54.1)

FM / PT > -0.1201602:

...SOLV LP <= 1.055556:

...ENDEUD CP <= 0.9837728: quiebra técnica (514.5/48.0)

ENDEUD CP > 0.9837728:

...LIQUIDEZ <= 1.029197: quiebra técnica (137.3/18.8)

LIQUIDEZ > 1.029197: solvente (24.8/1.3)

SOLV LP > 1.055556:

...FM / PT > -0.01861702: solvente (74.8/5.1)

FM / PT <= -0.01861702:

...TP INM MAT <= 0.09134615: quiebra técnica (82.8/6.6)

TP INM MAT > 0.09134615:

...SOLV LP <= 1.439024: quiebra técnica (29.6/6.4)

SOLV LP > 1.439024: solvente (38.9/9.5)

REGLAS DOS AÑOS DESPUÉS DE LA QUIEBRA TÉCNICA. 2000

Regla 1: (cover 646) TP INM MAT <= 0.09134615 FM / PT <= -0.01861702 Cre Reser 99-00 <= 0.703125 -> clase quiebra técnica [0.968]	Regla 5: (cover 713) ROE > 0 Cre Reser 99-00 > 0.703125 -> clase quiebra técnica [0.918]
Regla 2: (cover 541) FM / PT <= -0.01861702 SOLV LP <= 1.439024 Cre Reser 99-00 <= 0.703125 -> clase quiebra técnica [0.963]	Regla 6: (cover 661) TP INM INMAT <= 0.1453246 ROE > 0 Cre Reser 99-00 > 0.703125 -> clase solvente [0.936]
Regla 3: (cover 1646) FM / PT <= -0.1201602 Cre Reser 99-00 <= 0.703125 -> clase quiebra técnica [0.973]	Regla 7: (cover 728) Cre Reser 99-00 > 0.703125 -> clase solvente [0.938]
Regla 4: (cover 754) ENDEUD CP <= 0.9837728 SOLV LP <= 1.055556 Cre Reser 99-00 <= 0.703125 -> clase quiebra técnica [0.921]	Regla 8: (cover 130) SOLV LP > 1.055556 FM / PT > -0.01861702 -> clase solvente [0.938]

FUENTE: *Elaboración propia.*

La recuperación de los niveles de rentabilidad económica evidencia una gestión más eficiente de las inversiones por parte de las firmas que devienen en solventes, que puede venir explicada tanto por el incremento del nivel de actividad (crecimiento de las ventas), como por el logro de unos márgenes de ganancia superiores debido al esfuerzo de contención y racionalización de costes que suelen caracterizar a los procesos de reestructuración empresarial.

Por otro lado, resulta destacable que, con excepción del tamaño, medido a través del total de inversiones, ninguna de las variables objetivas, entre las que se encuentran la edad, el tipo de personalidad jurídica, el sector de actividad o la localización geográfica, resulten significativas a la hora de establecer diferencias entre las empresas que superan el desequilibrio y las que continúan en quiebra.

A partir de este punto, y aunque existan algunas variables coincidentes, aparecen ciertas diferencias entre los árboles y reglas de decisión obtenidas uno y dos años después del fracaso, por lo que realizaremos un tratamiento individualizado para cada uno de los años.

En 1999, resultan relevantes la capacidad explicativa de los indicadores de rentabilidad financiera, crecimiento de las reservas y rentabilidad económica que se ve complementada con la rotación del activo total, la dimensión de la empresa (medida a través del volumen total de activos) y la capacidad de devolución de las deudas a corto plazo con los recursos generados. A estas variables se añaden en las ramas más internas del árbol el crecimiento registrado por las ventas y la importancia relativa del endeudamiento a corto plazo dentro del total de deudas.

En el año 2000, y tras el crecimiento de las reservas y la rentabilidad financiera, aparece como variable clasificatoria de segundo nivel el ratio que relaciona el fondo de maniobra con el pasivo total. En el tercer nivel se sitúan la tasa de participación del inmovilizado inmaterial en el total de inversiones y el ratio de solvencia a largo plazo; mientras que en las ramas más internas del árbol aparecen el endeudamiento a corto plazo, la tasa de participación del inmovilizado material en el total de inversiones y el ratio de liquidez.

Como podemos apreciar en el **cuadro 16**, la capacidad de los árboles y las reglas de decisión obtenidos para clasificar a las empresas que permanecen en quiebra técnica o superan el desequilibrio patrimonial uno y dos años después de que éste efectivamente se produzca es elevada, situándose en el 94,4% para el primer año y en el 93,9% para el segundo. Sin embargo, se advierten dificultades cuando se trata de las que desaparecen, clasificando erróneamente en torno al 86% en 1999 y al 67% en 2000.

CUADRO 16. CAPACIDAD CLASIFICATORIA DEL ÁRBOL Y LAS REGLAS

1999					2000				
Evaluación con datos de entrenamiento (3.443 casos):					Evaluación con datos de entrenamiento (3.321 casos):				
Árbol de decisión			Reglas		Árbol de decisión			Reglas	
Tamaño	Errores		N.º	Errores	Tamaño	Errores		N.º	Errores
10	193 (5,6%)		8	194 (5,6%)	14	202 (6,1%)		8	202 (6,1%)
(a)	(b)	(c)	<- clasificada como		(a)	(b)	(c)	<- clasificada como	
28	120	47	(a): clase Quiebra Legal		25	40	10	(a): clase Quiebra Legal	
3	2.278	11	(b): clase Quiebra Técnica			2.248	43	(b): clase Quiebra Técnica	
	13	943	(c): clase Solvente			109	846	(c): clase Solvente	

FUENTE: *Elaboración propia.*

1. Los resultados de la clasificación de las 312 empresas inicialmente no incorporadas en el modelo (**cuadro 17**) indican que la capacidad de los árboles y reglas obtenidas para clasificar a las empresas tras la situación de quiebra técnica es elevada, situándose los errores para el primer año después del fracaso en el 7,7% y para el segundo en el 9,3%.
2. Para el *análisis de validación cruzada*, la aleatoriedad en la composición de los grupos nos ha llevado a repetir 50 veces consecutivas este procedimiento, situándose el error medio para el primer año después del fracaso en torno a un 4,8%, con una desviación típica del 0,3%. Para dos años después, la media del error se situó en el 4,7%, siendo su desviación típica asociada de 0,3%. Los nuevos árboles y reglas de decisión obtenidos en este proceso confirman la importancia de las variables anteriores para diferenciar a las empresas que recuperan su equilibrio patrimonial de las que permanecen en quiebra técnica.

CUADRO 17. CAPACIDAD CLASIFICATORIA DEL ÁRBOL Y LAS REGLAS

1999				2000					
Evaluación con datos de validación (312 casos):				Evaluación con datos de validación (312 casos):					
Árbol de decisión			Reglas		Árbol de decisión			Reglas	
Tamaño	Errores		N.º	Errores	Tamaño	Errores		N.º	Errores
10	24 (7,7%)		10	24 (7,7%)	11	33 (9,3%)		8	33 (9,3%)
(a)	(b)	(c)	<— clasificada como		(a)	(b)	(c)	<— clasificada como	
3	5	2	(a): clase Quiebra Legal		2	6	2	(a): clase Quiebra Legal	
	205	10	(b): clase Quiebra Técnica			201	13	(b): clase Quiebra Técnica	
	7	80	(c): clase Solvente			8	80	(c): clase Solvente	

FUENTE: *Elaboración propia.*

²⁰ El *análisis de validación cruzada* es un procedimiento que incorpora el algoritmo *See5*, y que permite dividir la muestra de forma aleatoria en varios subgrupos que contienen aproximadamente el mismo número de casos y donde las tres categorías consideradas se encuentran proporcionalmente representadas, recalculando el árbol de decisión para todos los subgrupos excepto uno, que es utilizado para testar la capacidad predictiva de los resultados obtenidos.

7. CONCLUSIONES

Con este trabajo hemos pretendido identificar las variables que caracterizan *ex-post* la actuación financiera de las empresas en situación de quiebra. Nuestra aportación con respecto a la literatura financiera previa es la aplicación de métodos de inteligencia artificial (algoritmo *See5*), la utilización de la versión contable del concepto quiebra (en lugar de su concepción concursal) y la consideración de tres escenarios distintos de posibles desenlaces (recuperación, mantenimiento o liquidación), frente al binomio recuperación/liquidación hasta ahora analizado. El estudio se aplicó a una muestra de 3.766 empresas españolas (mayoritariamente pymes) para el período 1997-2000.

Aproximadamente el 12% de las empresas activas se encuentran en situación de quiebra técnica durante el período estudiado, permaneciendo en torno al 50% de las firmas dos años en esta situación, mientras que casi un 8% se encuentra en dicha situación durante cinco años o más. Esta circunstancia, que evidencia un incumplimiento de la legislación mercantil, puede venir explicada por la ausencia de control en el procedimiento registral, bajos requerimientos de capital para la constitución de algunas formas jurídicas como las sociedades limitadas, diferencias entre el valor contable y de mercado de algunos activos (principio de valoración del coste de adquisición), la generalización de prácticas de contabilidad creativa o el exceso de prudencia garantista atribuible a los legisladores.

Por otro lado, la utilización en este estudio de un doble criterio de insolvencia (quiebra técnica y desaparición legal de la empresa tras sufrir problemas financieros) nos ha permitido trabajar con una muestra más amplia de empresas que si analizamos únicamente las empresas que entran en el proceso concursal (quiebra legal y suspensión de pagos), como ocurre en la mayoría de los trabajos realizados hasta el momento, aportando robustez estadística a los resultados. Además, el conocimiento del patrón financiero que caracteriza a las firmas que continúan operando en quiebra técnica puede ayudar a los acreedores y agentes relacionados con estas empresas a valorar el riesgo financiero de las mismas y sus posibilidades de recuperación.

Entre las principales conclusiones obtenidas del estudio comparativo realizado a través del análisis no paramétrico de *Kruskal-Wallis* y el algoritmo *See5*, para los tres grupos de empresas, en función de su capacidad de reacción para solventar los problemas de desequilibrio financiero, destacamos las siguientes:

- El tipo de desenlace de la situación de quiebra técnica viene condicionado por el grado de desequilibrio financiero registrado en el momento inicial. De esta forma, las empresas con mayor deterioro de partida en los indicadores financieros demuestran una mayor propensión a la desaparición y viceversa.
- A pesar del menor protagonismo demostrado con la aplicación del *See5*, el análisis descriptivo revela diferencias significativas para las variables objetivas, señalando que las firmas que desaparecen muestran una mayor dimensión y antigüedad, frente a la mayor juventud que registran las que salieron de la quiebra. Estas diferencias son igualmente explicativas

para los casos de adscripción sectorial y geográfica. Este hecho resulta especialmente relevante para el diseño de políticas de ayuda para la consolidación de las empresas de nueva creación, dado que el 8% de éstas se encuentran en situación de quiebra técnica ya desde el primer año de actividad.

- Desde la perspectiva financiera, la recuperación de la rentabilidad de por la mejora de la explotación (incremento de ventas y control de costes) y la capacidad de obtener financiación propia (bien mediante capitalización de beneficios o, especialmente, a través de nuevas aportaciones de los accionistas) se revelan como las variables más determinantes para la recuperación del equilibrio financiero.
- Frente a la inexistencia de diferencias destacables en el esfuerzo inversor en activos fijos, la composición de los activos circulantes muestra una clara mejora en la política de gestión de *stocks* de las empresas solventes reduciendo el peso de estas partidas a favor de créditos a clientes y activos líquidos.
- El análisis de la estructura financiera demuestra que las firmas que salen con éxito de la quiebra están más endeudadas, recurriendo en mayor medida al préstamo bancario (especialmente a corto plazo), lo que eleva el coste de las deudas.
- Las firmas que recuperan el equilibrio patrimonial presentan, aún dentro de un marco de inestabilidad, mayor capacidad para hacer frente a sus obligaciones de pago, aspecto este que se manifiesta por la significatividad de los ratios de solvencia y liquidez en el *See5*.

Quisiéramos por último apuntar que, la escasa disponibilidad de estudios que, especialmente en nuestro país, han abordado los escenarios de *post-quiebra*, hace que esta línea de investigación se revele, sin duda, como un amplio y novedoso campo de trabajo que permitirá seguir indagando en la determinación de las variables que podrían afectar los distintos desenlaces de la declaración de quiebra (tanto en el ámbito concursal como ajeno al mismo), con el objeto último de orientar, al conjunto de agentes involucrados, en el proceso de toma de decisiones y con la mirada puesta en las necesidades reales de nuestro tejido productivo y empresarial.

BIBLIOGRAFÍA

ALTMAN, E.I. [1968]: «Financial ratios, discriminat analysis, and the prediction of corporate bankruptcy», *Journal of Financial*, septiembre, págs. 589-609.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS [AECA] [1991]: *Recursos propios*, Serie Principios Contables, documento 10, Madrid.

- BARNIV, R.; AGARWAL, A.; LEACH, R. [2002]: «Predicting Bankruptcy Resolution», *Journal of Business Finance & Accounting*, Vol. 29, Núms. 3-4, págs. 497-520.
- BEAVER, W.H. [1966]: «Financial ratios as predictors of failure», *Journal of Accounting Research*, supplement, págs. 71-111.
- [1968]: «Alternatives accounting measures and predictors of failure», *The Accounting Review*, january, págs. 113-122.
- BONSÓN, E.; ESCOBAR, T. y MARTÍN, M.^a P. [1998]: «Sistemas de inducción de árboles de decisión: utilidad en el análisis de la información contable», *Biblioteca electrónica Ciberconta*, págs.1-16.
- CAMPBELL, S.V. [1996]: «Predicting Bankruptcy Reorganization for Closely Held Firms», *Accounting Horizons*, Vol. 10, Núm. 3, págs. 12-25.
- CASEY, C.; MCGEE, V.E.; STICKNEY, C.P. [1986]: «Discriminating Between Reorganized and Liquidated Firms in Bankruptcy», *The Accounting Review*, Vol. 61, Núm. 2, págs. 249-262.
- DE MIGUEL, L.J.; REVILLA, E.; RODRÍGUEZ, J.M. y CANO, J.M. [1993]: «A comparison between statistical and neural network-based methods for predicting bank failure», *Proceedings of the IIIth International Workshop on Intelligence in Economic and Management*, august, Portland, Oregon.
- DEAKIN, E. [1972]: «A discriminat analysis of predictors of business failure», *Journal of Accounting Research*, spring, págs. 167-179.
- [1976]: «Distribution of financial accounting ratios: some empirical evidence», *The Accounting Review*, vol.1, págs. 90-96.
- DEL REY, E. [1996]: «Bankruptcy predictions in non-financial companies: an application based on artificial neural network models» en SIERRA, G.J. y BONSON, E. (Editores) *Intelligent System in Accounting and Finance*, págs. 253-272.
- EZZAMEL, M. MAR-MOLINERO, C. y BEECHER, A. [1987]: «On the Distributional Properties of Financial Ratios in U.K. Manufacturing Companies», *Journal of Business. Finance and Accounting*, vol. 14, n.º 4, págs. 463-481.
- EZZAMEL, M. y MAR-MOLINERO, C. [1990]: «The distributional properties of financial ratios in U.K. manufacturing companies», *Journal of Business. Finance and Accounting*, vol. 17, págs. 1-49.
- FRANKS, J.; NYBORG, K.; TOROUS, W. [1996]: «A comparison of US, UK and German insolvency codes», *Financial Management*, Vol. 25, Núm. 3, págs. 86-101.
- FRECKA, T.J. y HOPWOOD, W.S. [1983]: «The effects of outliers on the cross-sectional distributional properties of financial ratios», *Journal of Accounting Review*, vol.58, n.º 1, págs.115-128.
- FRYDMAN, H.; ALTMAN, E.; KAO, D. [1985]: «Introducing recursive partitioning for financial classification: The case of financial distress», *Journal of Finance*, marzo, págs. 269-291.
- GARCÍA-AYUSO, M. [1995]: «La necesidad de llevar a cabo un replanteamiento de la investigación en materia de análisis de la información financiera», *Análisis Financiero*, n.º 66, págs. 36-61.

- GONZÁLEZ, V.M.; GONZÁLEZ, F. [2000]: «Procedimientos de resolución de insolvencia financiera en España: costes de insolvencia y transferencias de riqueza», *Investigaciones Económicas*, vol. 34 (2), págs. 357-384.
- GREENSTEIN, M.M.; WELSH, M.J. [1996]: «Bankruptcy predictions using ex ante neural network and realistically proportioned testing sets», en SIERRA, G.J. y BONSON, E. [ed.]: *Intelligent System in Accounting and Finance*, págs. 187-211.
- HONG, S.C. [1983]: «A Bankruptcy Outcome: Model and Empirical Test», *Working paper*, University of California, Berkeley.
- HUNT, E.B.; MARÍN, J.; STONE, P.J. [1966]: *Experiments in induction*. New York.: Academic Press.
- INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA [2002]: *Directorio Central de Empresas*. INE, Madrid (<http://www.ine.es>)
- [2003]: *Directorio Central de Empresas*. INE, Madrid (<http://www.ine.es>)
- KAISER, K. [1996]: «European Bankruptcy Laws: Implications for Corporations Facing Financial Distress», *Financial Management*, vol. 25, núm. 3, págs. 57-66.
- KARELS, G.V. y PRAKASH, A.J. [1987]: «Multivariate normality and forecasting of business bankruptcy», *Journal of Business Finance and Accounting*, vol. 14, págs. 573-592
- KIM, M.; KIM, M. [1999]: «A Note on the Determinants of the Outcomes of Bankruptcy Petitions: Evidence from Korea», *Journal of Business Finance & Accounting*, vol. 26, núms. 7-8, págs. 997-1.011.
- LACHER, R.C.; COATS, P.K.; SHARMA, S.C. y FAUT, L.P. [1995]: «A neural networks for classifying the financial health of a firm», *European Journal of Operational Research*, n.º 85, págs. 53-65.
- LOPUCKI, L.M. [1983]: «The Debtor in Full Control-Systems Failure under Chapter 11 of the Bankruptcy Code?», *American Bankruptcy Law Journal*, vol. 57, págs. 99-126.
- MARAIS, M.; PATELL, J.; WOLFSON, M. [1984]: «The experimental desing of classification models: an application of recursive partitioning and bootstrapping to commercial bank loan classifications», *Journal of Accounting Research*, vol. 22, supplement.
- MARTÍNEZ, I. [1996]: «Forescasting company failure: Neural approach versus discriminant analysis: An application to spanish insurance companies, en SIERRA, G.J. y BONSON, E. (Editores) *Intelligent System in Accounting and Finance*, págs. 169-185.
- MCLEAY, S. [1986a]: «The ratio of means, The mean of ratios and other benchmarks: an examination of characteristic financial ratios in the french corporate sector», *The Journal of the French Finance Association*, vol. 7, n.º 1, págs. 75-93.
- [1986b]: «Students t and the distribution of financial ratios», *Journal of Business, Finance and Accounting*, vol. 13, n.º 2, págs. 209-222.
- ODOM, M.D. y SHARDA, R. [1993]: «A neural network model for bankruptcy prediction», en TRIPPI, R. y TURBAN, E. (editores) *Neural Network in Finance and Investing*, Probus Publishing Company, Cambridge, págs. 177-185.

- OHLSON, J.A. [1980]: «Financial Ratios and the Probabilistic Prediction of Bankruptcy», *Journal of Accounting Research*, vol. 18, núm. 1, págs. 109-131.
- QUINLAN, J.R. [1997]: *See5*. www.rulequest.com/See5-info.html
- SERRANO, C. [1994]: *Las Redes Neuronales Artificiales en el Análisis de la Información Contable*, Tesis Doctoral Universidad de Zaragoza.
- SERRANO, C. y MARTÍN DEL BRÍO, B. [1993]: «Predicción de la crisis bancaria mediante el empleo de redes neuronales artificiales», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXII, n.º 74, págs. 153-176.
- VAN HEMMEN, S. [2000]: «Reasignación de recursos y resolución de contratos en el sistema concursal español», *X Congreso Nacional de ACEDE*. Oviedo.
- WATSON, C.J. [1990]: «Multivariate distributional properties, outliers, and transformation of financial ratios», *The Accounting Review*, vol. 65, n.º 3, págs. 662-695.
- WHITE, M. [1996]: «The cost of Corporate Bankruptcy: A US-European comparison», en J.S. Bhandari y L.A. Weiss (editores): *Economic and Legal Perspectives*. Cambridge University Press.
- WILSON, R.L.; SHARDA, R. [1994]: «Bankruptcy prediction using neural network», *Decision Support Systems*, núm. 11, págs. 545-557.
- ZMIJEWSKI, M.E. [1984]: «Methodological issues related to the estimation of financial distress prediction models», *Journal of Accounting Research*, vol. 22, suplement, págs. 59-82.

CONTABILIDAD	CONSULTAS PLANTEADAS AL ICAC	Núm. 35/2005
---------------------	-------------------------------------	-------------------------



ÁNGEL GONZÁLEZ GARCÍA

Profesor del CEF

BOICAC núm. 59, septiembre 2004. Consulta 2

SUMARIO:

Sobre el tratamiento contable de los gastos originados con motivo de la adquisición de valores negociables.

Respuesta:

La norma de valoración 8.^a contenida en la quinta parte del Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, indica que:

«Los valores negociables comprendidos en los grupos 2 ó 5, sean de renta fija o variable, se valorarán en general por su precio de adquisición a la suscripción o compra. Este precio estará constituido por el importe total satisfecho o que deba satisfacerse por la adquisición, incluidos los gastos inherentes a la operación...».

Si bien en la normativa contable no existe una especificación de los gastos que deben considerarse como mayor valor de la inversión, de acuerdo con la norma transcrita, se puede establecer que sólo los gastos específicos que se derivan de la adquisición deben ser considerados como mayor valor de los citados valores negociables. Es decir, aquellos que sean directamente atribuibles a la compra y en los que no se habría incurrido si la entidad no hubiese adquirido la inversión; en particular, las comisiones y honorarios pagados a los agentes e intermediarios, así como los tributos u otros derechos que recaigan sobre la transacción.

Por el contrario, no se incluirán los gastos generales devengados, tales como los costes internos de administración, que se considerarán gastos del ejercicio y como tales se contabilizarán.

EJEMPLO:

La sociedad «BUSINES» es propietaria de una nave industrial figurando en su balance la construcción con un precio de adquisición histórico de 24.000, estando en la actualidad totalmente amortizada y el terreno por un valor 16.000. Debido a la expansión de la ciudad donde está ubicada, vende la citada nave por 232.000 al contado.

Con el efectivo recibido, y con el objeto de disfrutar de la deducción por reinversión, decide comprar el 25 por 100 de una sociedad que comercializa sus productos, que no cotiza en bolsa. Los pagos hechos frente durante este período ascienden a:

- a) El precio pagado por la adquisición del paquete accionarial asciende a 50.000.
- b) La elección de la empresa en la que participar fue realizada por sus asesores empresariales, que si bien cobran una cuota fija mensual o iguala de 500, durante tres meses estuvieron exclusivamente dedicados al estudio de las distintas posibilidades de inversión.
- c) Una vez decidida la empresa objetivo, se encargó a un prestigioso despacho la redacción de los contratos, acuerdos legales y elección de la forma más adecuada para la toma de la participación (ampliación, compraventa de títulos...) decantándose por la toma de la participación a través de la compraventa de las acciones. Los honorarios por los estudios ascienden a 1.000.
- d) El departamento de administración de la sociedad «BUSINES», que tiene unos costes mensuales de 2.000 (1.100 directos y 900 indirectos), estuvo dedicado medio mes íntegramente a la preparación de los trámites de la adquisición.
- e) Los gastos de notarios, registros y escrituras directamente relacionados con la adquisición ascienden a 3.000.
- f) Los impuestos pagados por la adquisición ascienden a 4.000.

SE PIDE: Contabilizar exclusivamente la venta de la nave y la adquisición de las acciones, determinando cuál será la deducción por reinversión de la que disfrutará la sociedad «BUSINES».

Solución:

Por la venta de la nave industrial:

232.000	Bancos, c/c (572)		
24.000	Amortización acumulada del inmovilizado material (282)		
		a Terrenos y bienes naturales (220)	16.000
		a Construcciones (221)	24.000
		a Beneficio procedente del inmovilizado material (771)	216.000
			...

.../...

El tema de los gastos incorporables en la adquisición de valores negociables está tratado en la norma de valoración n.º 8 del Plan General de Contabilidad, donde señala que serán mayor valor de los mismos los gastos inherentes a la operación.

La consulta 2 del BOICAC 53 señala que únicamente serán activables los gastos específicos de la adquisición, y para evitar toda serie de dudas se establece una frase que resume toda la consulta, *sólo serán activables aquellos gastos en los que no se habría incurrido si la entidad no hubiese realizado la inversión*.

Así pues, queda descartada la activación de los gastos generales, y sólo se procederán a activar los gastos directos de la adquisición.

_____ apartado a) _____

Por la adquisición de las acciones:

50.000	Participaciones en empresas asociadas (241)		
		a Bancos, c/c (572)	50.000

_____ apartado b) _____

En cuanto a los asesores empresariales, aunque su labor se relaciona directamente con la adquisición de los valores, no podemos decir que se han producido como consecuencia de la adquisición de los mismos, ya que podemos considerarlos como un coste de administración, eso sí, subcontratado, pero coste de administración de la empresa.

Por lo tanto, no lo contabilizamos como mayor de las participaciones.

_____ apartado c) _____

Estos costes, según señala la consulta 2 del BOICAC 59, sí «*son directamente imputables a la compra y no se habría incurrido en ellos si la entidad no hubiese adquirido la participación*». Por lo tanto, los llevamos como mayor valor de la inversión.

1.000	Participaciones en empresas asociadas (241)		
		a Bancos, c/c (572)	1.000

_____ apartado d) _____

En cuanto a los gastos de administración de la empresa, **no** serán en ningún caso activables, ya que se consideran gastos de funcionamiento normal del negocio y no se permite la misma. En este punto, están de acuerdo la norma de valoración n.º 8 y la referida consulta.

_____ apartado e) _____

En cuanto a los gastos de notarios, registros y escrituras, entran en lo que la norma de valoración n.º 8 señala como «*gastos inherentes a la operación*», y concretamente en la consulta 2/59 se señala como «*comisiones y honorarios pagados a agentes e intermediarios*».

.../...

.../...

3.000	Participaciones en empresas asociadas (241)		
		a Bancos, c/c (572)	3.000
	_____ apartado f) _____		

Por los impuestos de adquisición:

4.000	Participaciones en empresas asociadas (241)		
		a Bancos, c/c (572)	3.000
	_____ x _____		

En cuanto a la deducción por reinversión. Según señala el artículo 42 del TRLIS:

Importe obtenido en la transmisión: 232.000

Valor de la reinversión. $50.000 + 1.000 + 3.000 + 4.000 = 58.000$

% reinvertido: 25%

Renta obtenida en la transmisión: 216.000

Deducción: 25% s/ (20% de 216.000)

CONTABILIDAD	SUPUESTO DE CONTABILIDAD PROPUESTO PARA EL INGRESO EN EL CUERPO SUPERIOR, ESCALA ECONÓMICO-FINANCIERA, DE LA ADMINISTRA- CIÓN DE LA COMUNIDAD DE CASTILLA Y LEÓN	Núm. 36/2005
---------------------	---	-------------------------



FRANCISCO JAVIER JIMENO DE LA MAZA
MERCEDES REDONDO CRISTÓBAL

Departamento de Economía Financiera y Contabilidad.
Universidad de Valladolid

Sumario:

ENUNCIADO.

SOLUCIÓN:

- Empréstito convertible.
- Inversiones financieras.
- Operaciones societarias.
- Absorción.

[Primer ejercicio de promoción interna de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo Superior, Escala Económico-Financiera, de la Administración de la Comunidad de Castilla y León (Orden PAT/332/2003, de 20 de marzo, BOCyL 31-03-2003)].

ENUNCIADO

1. «PULGA, S.A.» comenzó sus operaciones en 1995 con un Capital nominal de 50 euros, emitido al 120%. Las acciones fueron suscritas en metálico y en especie al 50%, con desembolso total, consistiendo las aportaciones no dinerarias en Terrenos y Maquinaria, valoradas por los expertos en 180.000 y 120.000 euros respectivamente, y que siguen a finales del ejercicio 2002 funcionando en la empresa.

2. El 1 de septiembre de 2001 «PULGA» emitió un empréstito convertible en acciones, compuesto por 2.000 títulos de 30 euros nominales. Las condiciones de conversión establecidas en su día fijaban el canje en 1 acción por 4 obligaciones, valorando las acciones según la cotización media en los 15 días anteriores a las fechas respectivas de conversión, previstas ya por la sociedad en la escritura de emisión, y las obligaciones por el nominal, liquidando las posibles diferencias en efectivo.

Por otra parte también está previsto que aquellas obligaciones que en septiembre de 2003 no hubiesen acudido a ningún canje serán reembolsadas con una prima de un 5%.

Los intereses son del 6% anual pagaderos por vencido.

Hasta el 31 de diciembre de 2002 han solicitado el canje 1.100 obligaciones, 700 en la primera fase con las acciones a 140 euros y 400 posteriormente con las acciones a 125 euros.

3. A mediados del actual ejercicio (2002) «PULGA» adquirió una empresa en quiebra, con un déficit de 2.000 euros y a punto de liquidarse, por la que desembolsó 14.000 euros.

4. Entre sus inversiones financieras cuenta con 300 acciones de «PIOJO, S.A.» adquiridas por 24.800 euros.

5. También posee 600 acciones de «COLORÍN», de 100 euros nominales, adquiridas recientemente en la ampliación de Capital realizada por aquella sociedad, de una acción nueva por cada tres antiguas al 140%, cuando tanto las acciones antiguas como los derechos de suscripción cotizaban al 150%.

Se da la circunstancia que días antes de la compra «COLORÍN» había anunciado el pago de un dividendo de 7 euros por acción, para hacerlo efectivo a comienzos del próximo año.

6. «PULGA» recibió un legado de 300 acciones propias que permanecen en su poder.

A 31 de diciembre de 2002, la situación patrimonial de «PULGA» también contaba con los siguientes elementos:

Concesiones administrativas 12.000; Proveedores 38.000; Clientes 74.000; Reserva legal 70.000; Amortización acciones inmovilizado material 28.000; Resultado del ejercicio (beneficio) 60.000; Existencias 110.000; Efectos a pagar 59.000; Reserva voluntaria 15.000; Amortización acciones inmovilizado inmaterial 3.000; Construcciones 160.000; Gastos anticipados 22.000; Provisión por depreciación inversiones financieras («COLORÍN») 9.500; Utillaje 13.000; Tesorería (por diferencia)...

Operaciones realizadas en el año 2003:

- «PULGA» vende la mitad de las acciones propias por 14.000 euros y amortiza las restantes.
- Propone un nuevo canje de obligaciones, al que acuden 300 títulos, valorándose las acciones a 170 euros.

1. La situación patrimonial de «PIOJO» que lleva funcionando seis años es la siguiente al 31 de diciembre de 2002:

Capital 180.000 (30 € nom.); Anticipo de remuneraciones 6.500; Instalaciones 45.000; Reserva voluntaria 24.000; Existencias 25.000; Proveedores de inmovilizado 22.000; Clientes 32.000; Gastos de I+D 18.000; Edificios 70.000; Proveedores 36.000; Elementos de transporte 37.000; Resultados negativos 41.000; Subvenciones of. de Capital 8.000; Amortización acciones inmovilizado material 27.000; Amortización acciones inmovilizado inmaterial 4.200; Tesorería (por diferencia)...

El Capital está totalmente desembolsado.

2. Posee 85 acciones de 100 euros nominales de «CANELO, S.A.» recibidas a cambio de una aportación no dineraria consistente en Equipos para procesos de información, que figuraban en su contabilidad por 48.000, amortizados en 16.000 y con una provisión por depreciación de 1.500 euros. Los expertos independientes valoraron el activo aportado en 34.000 euros.

3. En su activo figura también la titularidad de 40 obligaciones convertibles de «PULGA» adquiridas en la emisión.

4. La Reserva legal está dotada en la mitad del mínimo legal exigido y aunque en los últimos ejercicios se han obtenido pérdidas, el actual se cierra con un beneficio de 11.000 euros.

5. «PIOJO» solicitó a «PULGA» el 1 de abril del presente ejercicio (2002), un préstamo de 25.000 euros al 3% anual, pagadero por vencido, para aliviar un poco sus problemas financieros. El acuerdo es devolverlo en 5 cuotas anuales.

Operaciones que tienen lugar en el año 2003:

- «PIOJO» decide equilibrar su patrimonio eliminando las pérdidas, en consonancia con lo que establece la LSA.
- «CANELO» amplió Capital en un 10%, liberado en el 50%, y «PIOJO» acude a dicha ampliación.
- Más adelante acuerda la fusión con «PULGA» en la modalidad de fusión por absorción, en la que «PULGA» será la sociedad absorbente y «PIOJO» la absorbida, que deberá disolverse y traspasar su patrimonio a aquélla.

Entre los acuerdos de fusión figura valorar el patrimonio de «PIOJO» en 220.000 euros. «PULGA» emitirá las acciones necesarias para retribuir el patrimonio recibido.

SE PIDE:

- Balances de «PULGA» y «PIOJO» a 31 de diciembre de 2002, con las anotaciones que estimen oportunas para aclarar la confección de aquellos estados contables.
- Operaciones que tengan lugar en el año 2003, para ambas sociedades.
- Proceso contable de la disolución de «PIOJO».
- Acciones a emitir por «PULGA».
- Proceso contable de la absorción de «PIOJO» en «PULGA».

SOLUCIÓN

NOTA PREVIA. En la resolución del supuesto, no se ha tenido en cuenta la posible incidencia tributaria en las operaciones, puesto que el enunciado no facilita información al respecto.

I. BALANCE DE SITUACIÓN DE LA SOCIEDAD «PULGA, S.A.» A 31-12-2002

1. Las aportaciones no dinerarias realizadas en la constitución de la sociedad «PULGA», consistentes en terrenos y maquinaria, han sido completamente desembolsadas y corresponden al 50% de las acciones que integran el capital social inicial, que fueron emitidas al 120%. Conociendo las

valoraciones de ambos elementos patrimoniales, que ascienden a 180.000 euros para los terrenos, y a 120.000 euros para la maquinaria, podemos establecer el capital social con el que «PULGA» se constituyó, al que llamaremos C_i .

$$(180.000 + 120.000) = 120\% \times C_i \times 1/2$$
$$C_i = 500.000 \text{ euros}$$

A partir del dato anterior, y puesto que las acciones fueron emitidas por un precio superior en un 20% al valor nominal, puede calcularse la prima de emisión en la constitución (PE_i).

$$PE_i = 20\% \times 500.000 = 100.000 \text{ euros}$$

Asimismo, en el activo del balance, a cierre de ejercicio 2002 van a figurar las cuentas correspondientes a la aportación en especie:

$$\text{Terrenos y bienes naturales} = 180.000$$

$$\text{Maquinaria} = 120.000$$

2. Respecto del empréstito convertible, las 2.000 obligaciones se emitieron el 1 de septiembre de 2001. A cierre de ejercicio 2002, y de acuerdo a la información disponible, se han «canjeado» 1.100 de estos títulos por acciones, en la relación de 1 acción por 4 obligaciones. En consecuencia, la deuda que permanece viva en el Balance de Situación a fecha 31 de diciembre de 2002 es la correspondiente a las restantes 900 obligaciones. De acuerdo a la Norma de Valoración 11 del PGC, la deuda debe figurar valorada por el importe a reembolsar. Como se conoce que la prima de reembolso es de un 5%, lógicamente el valor de reembolso asciende al 105%.

$$\text{Obligaciones y bonos convertibles} = (2.000 - 1.100) \text{ títulos} \times 30 \text{ € v. n.} \times 105\% = 28.350$$

Al hilo de esta cuestión, debe mencionarse que no se ha optado por distinguir entre el corto y el largo plazo en la solución del supuesto, puesto que la información facilitada por el enunciado en cuanto a este tema es insuficiente en la mayoría de las operaciones descritas, entendiéndose, en consecuencia, que no se requiere este nivel de detalle a la hora de afrontar la resolución del ejercicio.

Respecto a este empréstito, a cierre de ejercicio 2002 existen intereses explícitos del 6% anual que no han vencido y que se han devengado en dicho ejercicio desde el 1 de septiembre de 2002, fecha en la que entendemos que se habrá producido el último pago de intereses antes de la elaboración del Balance de Situación a 31 de diciembre. En esa fecha, las 900 obligaciones que permanecen vivas han devengado intereses explícitos correspondientes a 4 meses que deberán figurar en el pasivo, con vencimiento a corto plazo.

$$\text{Intereses de empréstitos y otras em. análogas} = 900 \text{ títulos} \times 30 \text{ v.n.} \times 6\% \times 4/12 = 540$$

Una cuestión sobre la que el enunciado no aporta ninguna información es sobre el criterio de imputación a resultados de la prima de reembolso existente. Entendemos que el importe de esa prima debería recogerse en una cuenta de activo en virtud de su condición de gasto diferido de proyección futura, e imputarse a resultados siguiendo un criterio financiero, previendo la posibilidad de que los titulares de obligaciones no ejerzan el derecho a la conversión, situación que implicaría que los valores deberían ser reembolsados en el vencimiento al 105% de su valor nominal. *A priori*, parece evidente que, hasta tanto no lleguen las fechas para ejercer la conversión, la sociedad no puede conocer cuántos obligacionistas se decidirán por esta alternativa, por lo cual, a efectos de la eventual incidencia contable derivada del principio de prudencia, las obligaciones vivas deben reflejarse al valor de reembolso del 105% y la carga financiera total habría de imputarse a resultados como un gasto a distribuir en varios ejercicios. Pero además, una vez alcanzada la fecha prevista para ejercer el derecho a la conversión en acciones, y en el caso de que los tenedores de obligaciones optaran por la misma, los gastos financieros diferidos correspondientes a tales valores no deberían subsistir en el activo. Es decir, en el momento en que se conozca con certeza el número de obligacionistas que decide la conversión, y se determine por lo tanto para cuántas de las obligaciones ya no procede reembolsar la prima, entendemos que debería cancelarse el importe que subsista en ese instante de aquellas primas imputables a las obligaciones que se hayan decantado por la alternativa de la conversión en acciones.

En consecuencia, a cierre de ejercicio 2002 deberían figurar en el activo las primas no imputadas a resultados según un criterio financiero, de los 900 títulos que permanecen vivos. Para determinar a cuánto asciende dicha magnitud, en primer lugar tendríamos que establecer cuál es el tanto de interés anual aplicable a la operación (i), sabiendo que el importe desembolsado por cada obligación son los 30 euros del valor nominal y que a los dos años el reembolso se producirá al 105% de dicho valor, es decir, por una cuantía prevista de 31,5 euros.

$$30 \times (1 + i)^2 = 31,5$$

De la anterior expresión puede obtenerse que $i = 2,469508\%$

Como hasta el cierre del ejercicio 2002, y desde la fecha de emisión del empréstito, han transcurrido 16 meses de imputación a resultados de cada ejercicio de la prima de reembolso, podemos calcular cuál es la parte de gastos financieros diferidos que aún luce en el activo del balance.

$$\text{Gastos int. diferidos de v. n.} = 900 \text{ títulos} \times [31,5 - 30 \times (1,02469508)^{(16/12)}] = 457,33$$

Asimismo, se supone que se habrán producido dos ampliaciones de capital, para poder afrontar las necesidades derivadas de la conversión de las obligaciones, en la proporción de 4 obligaciones por 1 acción, de acuerdo a la información facilitada. Conocemos, asimismo, que en la primera conversión acuden 700 obligaciones.

N.º acciones de la primera ampliación para la conversión = $700 / 4 = 175$ acciones emitidas

Como el precio de emisión es de 140 euros, y el valor nominal es de 50 euros, puede determinarse el importe del capital incrementado para afrontar esta primera conversión (C_1), así como la aportación correspondiente a la prima de emisión (PE_1), que supone 90 euros por cada acción emitida.

$$C_1 = 175 \times 50 = 8.750$$

$$PE_1 = 175 \times 90 = 15.750$$

En la segunda fase son 400 los títulos que acudieron a la conversión, manteniéndose la relación de 4 obligaciones por 1 acción.

N.º acciones de la segunda ampliación para la conversión = $400 / 4 = 100$ acciones emitidas

En este caso, el precio de emisión es de 125 euros. Como el valor nominal es de 50 euros, la prima de emisión en este caso es de 75 euros por acción. Procedemos a establecer a cuánto asciende el capital incrementado para afrontar esta segunda conversión (C_2) así como el importe de la prima de emisión (PE_2) que corresponde a esta ampliación de capital.

$$C_2 = 100 \times 50 = 5.000$$

$$PE_2 = 100 \times 75 = 7.500$$

Recapitulando, como resultado de este apartado hemos obtenido los saldos de las siguientes cuentas:

$$\text{Capital social} = C_i + C_1 + C_2 = 500.000 + 8.750 + 5.000 = 513.750$$

$$\text{Prima de emisión de acciones} = PE_i + PE_1 + PE_2 = 100.000 + 15.750 + 7.500 = 123.250$$

3. Con base en la descripción que realiza el enunciado de esta operación, parece deducirse que se ha producido la adquisición de una empresa en marcha, por la cual se desembolsa una cantidad de 14.000 euros además de la asunción de un «déficit» de 2.000 euros, con lo que se podría inferir que adquiere a título oneroso un conjunto de elementos intangibles que se pueden identificar con un fondo de comercio por la suma de ambos importes ¹.

$$\text{Fondo de comercio} = 16.000$$

¹ No entramos a analizar hasta qué punto debería figurar un activo inmaterial sobre cuya contribución a los ingresos futuros cabe arrojar sombras de duda, ya que el enunciado tampoco es explícito con la escueta pero preocupante situación descrita (únicamente sabemos que adquiere una empresa quebrada). A falta de mayor información, parece deducirse que la sencilla pretensión es que en el activo aparezca un fondo de comercio, sin considerar si realmente debería aparecer reflejado en el patrimonio empresarial.

En cuanto a la amortización acumulada hasta el cierre del ejercicio del fondo de comercio, vendría ya incluida en el saldo que figura en el balance, puesto que la amortización acumulada del inmovilizado inmaterial es una de las cuentas cuyo saldo facilita el enunciado, entendiendo que se engloba junto a la depreciación de la concesión administrativa (que es la otra inmovilización inmaterial de la cual se tiene constancia), integrados ambos importes en el conjunto de la amortización acumulada.

4. En la cartera de valores figurará el precio de adquisición de las 300 acciones de esta sociedad.

Inversiones financieras acciones «PIOJO» = 24.800

Como se comentará posteriormente, de acuerdo a la información disponible sobre esta sociedad participada, el capital social de «PIOJO» está conformado por 6.000 acciones de 30 euros de valor nominal cada una. Por lo tanto, las 300 acciones que posee «PULGA» representan un 5% del capital social, sin que exista constancia, por la información disponible, de la cotización de «PIOJO» en un mercado secundario organizado.

Una cuestión importante, relacionada con esta inversión financiera, es la posibilidad de que a cierre de ejercicio 2002 pudiera existir una provisión por depreciación, si eventualmente el importe que resulte de aplicar un criterio racional de valoración a la inversión fuese inferior al precio de adquisición. Hay que hacer notar, para tener una panorámica más amplia de la situación que se plantea que entre las cuentas cuyo saldo facilita el enunciado, figura precisamente una provisión por depreciación, pero corresponde a otra inversión financiera (las acciones en la sociedad «COLORÍN»). Si se compara el precio de adquisición de la inversión financiera con el valor teórico de la participación que se desprende de la situación patrimonial de «PIOJO» a cierre de ejercicio, que es la única información con la que se cuenta (lo cual supone que nos adelantemos al orden expuesto en el enunciado, ya que la reconstrucción del balance de «PIOJO» es objeto de análisis en un bloque posterior), comprobamos que ciertamente la diferencia entre ambas valoraciones es notable, siendo muy superior el precio de adquisición al valor teórico de la participación (Norma de Valoración 8.^a del PGC).

¿Existía una plusvalía tácita en el momento de la adquisición que subsiste a cierre de ejercicio 2002? Ciertamente, el enunciado no indica de modo explícito esta circunstancia, aunque un indicio importante es que, cuando en el ejercicio 2003 se proceda a la fusión por absorción de «PIOJO» por «PULGA», se manifiesta una plusvalía en la valoración de la sociedad absorbida. No obstante, entendiendo que sería aventurado relacionar todas estas circunstancias al abordar la resolución del supuesto, se ha optado por considerar como provisión simplemente la diferencia entre el precio de adquisición y el valor teórico de la participación en esa fecha.

A tal fin, y como se ha mencionado anteriormente, para el cálculo del valor teórico de «PIOJO» a 31 de diciembre de 2002, nos adelantamos al orden que señala el enunciado, utilizando las partidas que integran el patrimonio neto de esta sociedad (para mayor detalle del desarrollo que conduce a estos resultados, véase la parte de la solución de este ejercicio correspondiente a esta sociedad,

posteriormente analizada). Aunque la normativa no establece la forma de determinar el patrimonio contable, salvo en los supuestos de reducción de capital o de disolución de sociedades, se ha tenido en cuenta la Resolución de 20 de diciembre de 1996 del ICAC, por la que se fijan criterios generales para determinar el concepto de patrimonio contable en los mencionados supuestos regulados por la legislación mercantil, aun cuando no nos encontremos en las situaciones a la que es aplicable (véase, en todo caso, la Consulta n.º 1 del BOICAC n.º 43, septiembre de 2000, sobre el cálculo de las provisiones a realizar en valores negociables no admitidos a cotización en mercados secundarios organizados).

Patrimonio neto de «PIOJO» a 31 de diciembre de 2002:

Capital social	180.000
Reserva legal	18.000
Reserva voluntaria	24.000
Pérdidas y ganancias	11.000
(-) Resultados negativos ejercicios anteriores	(41.000)
Subvenciones oficiales de capital	8.000
Total patrimonio contable	200.000

Como el número de acciones que conforman el capital de «PIOJO» es de 6.000, procedemos a calcular el valor teórico (V_t) de cada acción.

$$V_t = 200.000 / 6.000 = 33,33...$$

Utilizamos este resultado para calcular el valor teórico de la participación de «PULGA» en «PIOJO».

$$300 \text{ acc.} \times 33,33... = 10.000$$

Una vez que contamos con este dato, se procede a consignar la oportuna corrección valorativa, por la diferencia con el precio de adquisición de 24.800 euros.

$$\text{Provisión por depreciación I. F. acciones «PIOJO»} = 24.800 - 10.000 = 14.800$$

5. Las inversiones en acciones de «COLORÍN» también han de figurar por el precio de adquisición, de acuerdo a la Norma de Valoración 8.ª del PGC.

De nuevo, en este apartado nos encontramos con que el enunciado queda abierto a interpretaciones distintas, debiendo en consecuencia optar por alguna de las alternativas posibles al afrontar la resolución del mismo.

El planteamiento de la operación expone, de manera sucinta, que las 600 acciones fueron adquiridas en la ampliación de capital, pero no se señala expresamente cuántas acciones se adquieren de las emitidas en dicha ampliación y cuántas acciones se han adquirido de las que ya estaban en circulación anteriormente a ese momento.

Esta cuestión no resulta indiferente a efectos de valoración de la cartera de acciones, puesto que, con la información facilitada por el enunciado (en principio se supone que referida al período de ejercicio del derecho de suscripción preferente), «tanto las acciones como los derechos de suscripción cotizaban al 150%». Se entiende que este porcentaje es aplicable en el caso de la acción a su valor nominal, y en el caso del derecho de suscripción, respecto del valor teórico. Pues bien, dada esta peculiar situación, y presumiendo un comportamiento racional a la hora de realizar la adquisición de los valores, la opción correcta desde el punto de vista económico por parte de la sociedad «PULGA» debería ser adquirir acciones antiguas en circulación de la sociedad «COLORÍN» al 150%, siempre que pueda encontrar un oferente, las cuales incorporarán el derecho a suscribir nuevas acciones en la proporción de 1 nueva por cada 3 antiguas. De esta manera, el desembolso realizado por la inversión es menor que si se adquieren por un importe del 150% de su valor los derechos necesarios para la suscripción de los títulos.

Por ello, se va a suponer que la opción más racional es lo que ciertamente sucedió, es decir, que «PULGA» adquirió las acciones antiguas de «COLORÍN» que estaban en circulación antes del incremento de capital, que incorporaban el derecho de suscripción, para acudir posteriormente a la ampliación suscribiendo las acciones nuevas correspondientes. Puesto que de acuerdo a la información que facilita el enunciado, «PULGA» posee en su cartera 600 acciones de «COLORÍN», de las cuales, por cada 3 acciones antiguas adquiridas antes del aumento de capital, ha suscrito 1 nueva en la ampliación, podemos establecer cuántas acciones se han incorporado a la cartera de valores en cada una de las dos operaciones, a efectos de determinar posteriormente la valoración contable.

$$600 \times 3 / (3 + 1) = 450 \text{ acciones antiguas, que cotizaban al 150\%}$$

$$600 \times 1 / (3 + 1) = 150 \text{ acciones nuevas, a un valor de emisión del 140\%, entregando 450 derechos de suscripción}$$

Un segundo problema es la insuficiencia de información en cuanto a los datos necesarios para contabilizar correctamente el hecho de que en estas acciones de «COLORÍN» exista un dividendo devengado «antes de la compra» y no vencido. Puede observarse que se desconoce el momento del ejercicio en que se produce la ampliación, tampoco se informa sobre si el dividendo es a cuenta o definitivo y si se adopta alguna decisión sobre el derecho de las nuevas acciones emitidas a percibir el dividendo de 7 euros por acción en su totalidad o parcialmente. Consideremos, para la resolución de este apartado, que las acciones de la ampliación tienen derecho a percibir la cuantía del dividendo de 7 euros por acción, con lo cual también en este caso habrá que descontar este dividendo devengado y no vencido en el momento de la incorporación al patrimonio para poder establecer el precio de

adquisición de las acciones. De cualquier manera, aunque esta interpretación pudiera no ser la única correcta, y el derecho a percibir el dividendo podría considerarse solamente en su totalidad para las acciones que ya integraban el capital social de «COLORÍN» anteriormente a la ampliación de capital, tampoco parece que altera especialmente las posibles pretensiones del enunciado, en cuanto al análisis de la problemática contable, ya que bajo estos dilemas que planteamos subyace la sencilla cuestión de que el supuesto plantease con mayor exactitud los detalles y aspectos de los hechos económicos descritos.

$$I. F. acciones \text{ «COLORÍN»} = 450 \times 150\% \times 100 + 150 \times 140\% \times 100 - 600 \times 7 = 84.300$$

Como el dividendo aún no ha sido satisfecho en la fecha de cierre de ejercicio, también lucirá en el activo del Balance de Situación.

$$\text{Dividendo a cobrar} = 600 \times 7 = 4.200$$

Por último, señalar que el enunciado proporciona el saldo de una provisión por depreciación vinculada a esta inversión financiera en acciones de «COLORÍN».

6. Al tratarse de una adquisición gratuita a través de un legado, las acciones propias se valoran por el valor venal, teniendo como contrapartida una cuenta del subgrupo 13, «Ingresos a distribuir en varios ejercicios», que hemos denominado «ingresos diferidos». Ahora bien, el enunciado en ningún momento proporciona elementos suficientes para conocer o determinar el importe del valor venal, desconociéndose incluso la fecha de adquisición de la autocartera. Debido exclusivamente a esta insuficiencia de información, se ha optado por identificar el valor venal con el importe nominal de las acciones adquiridas, aun siendo conscientes de que es un criterio fácilmente discutible. La anotación contable realizada por «PULGA» sería semejante a la siguiente:

15.000	Acciones propias en situaciones especiales (300 acc. $\times$ 50 € v. n.)		
		a Ingresos diferidos	15.000
		x	

Al ser un supuesto de libre adquisición no sería preciso dotar reserva, de acuerdo al artículo 77 del TRLSA.

Si la autocartera se mantiene en el patrimonio a fecha del cierre de ejercicio 2002, tendremos los siguientes saldos en el Balance de Situación.

$$\text{Acciones propias en situaciones especiales} = 15.000$$

$$\text{Ingresos diferidos} = 15.000$$

7. Aunque en el enunciado no figura como un apartado específico que aparezca en la información de «PULGA», de acuerdo a la información contenida en el epígrafe 5 de «PIOJO», esta última entidad obtuvo en este año 2002 un préstamo concedido por la sociedad «PULGA», del cual no se ha reembolsado todavía ninguna cuota a cierre del ejercicio. Por ello, en el activo de esta sociedad ha de figurar el crédito por el importe concedido.

$$\text{Créditos a sociedad «PIOJO»} = 25.000$$

Posteriormente, al analizar los datos disponibles de la sociedad «PIOJO», se procederá a calcular el importe de la anualidad, información que resulta necesaria para reconstruir la situación patrimonial de aquella sociedad.

Como este préstamo fue concedido el 1 de abril, y los intereses, del 3% anual, se integran en el pago de las cuotas anuales, deducimos que a cierre de ejercicio debe figurar en el activo de «PULGA» el importe correspondiente a 9 meses de intereses devengados y no vencidos.

$$\text{Intereses a c/p de créditos} = 25.000 \times 3\% \times 9/12 = 562,50$$

Incluimos el resto de cuentas cuyo saldo facilita el enunciado en el balance de situación a 31 de diciembre de 2002, calculando la tesorería por diferencia entre la suma total de los pasivos y la suma del resto de activos.

BALANCE DE SITUACIÓN DE «PULGA, S. A.» A 31-12-2002

Activo		Saldos	Pasivo		Saldos
	Concesiones administrativas	12.000	(2)	Capital social	513.750
(3)	Fondo de comercio	16.000	(2)	Prima de emisión de acciones	123.250
	(-) Amort. acum. inmov. inmaterial	(3.000)		Reserva legal	70.000
(1)	Terrenos y bienes naturales	180.000		Reserva voluntaria	15.000
	Construcciones	160.000		Pérdidas y ganancias	60.000
(1)	Maquinaria	120.000	(6)	Ingreso diferido	15.000
	Uillaje	13.000	(2)	Obligaciones y bonos convertibles	28.350
	(-) Amortiz. acum. inmov. material	(28.000)		Efectos a pagar	59.000
(2)	Gtos. intereses diferidos v. n.	457,33		Proveedores	38.000
	Existencias	110.000	(2)	Int. emp. y otras em. análogas	540
	Clientes	74.000			
(7)	Créditos a sociedad «PIOJO»	25.000			
(7)	Intereses a c/p créditos	562,50			
(4)	I. F. acciones «PIOJO»	24.800			
(4)	(-) Prov. dep. I. F. acciones «PIOJO» .	(14.800)			
(5)	I. F. acciones «COLORÍN»	84.300			

Activo	Saldo	Pasivo	Saldo
(-) Prov. dep. I. F. acc. «COLORÍN» ..	(9.500)		
(5) Dividendo a cobrar	4.200		
(6) Acciones propias sit. especiales	15.000		
Tesorería	116.870,17		
Gastos anticipados	22.000		
Total Activo	922.890	Total Pasivo	922.890

En el margen izquierdo se ha indicado, entre paréntesis, el apartado del cual se ha deducido la información correspondiente.

II. BALANCE DE SITUACIÓN DE LA SOCIEDAD «PIOJO, S. A.» A 31-12-2002

1. En primer lugar, situamos las cuentas cuyo saldo facilita el enunciado, teniendo presente que el saldo de tesorería se calculará por diferencia una vez analizado el resto de la información con la que contamos. El capital social asciende a 180.000 euros, con un valor nominal de 30 euros, lo que significa que se halla integrado por 6.000 acciones.

2. Puesto que la inversión financiera se ha adquirido con una aportación no dineraria, se aplica la Resolución del ICAC del 27-07-1992, relativa a normas de valoración de participaciones en el capital derivadas de aportaciones no dinerarias en la constitución o ampliación de capital de sociedades, que indica que la participación se valorará de acuerdo con el valor contable de los elementos entregados (en este caso, 48.000 €), minorado, en su caso, por la amortización acumulada de los mismos (16.000 €) y no por las provisiones que pudieran estar contabilizadas, con el límite máximo del valor atribuido por la sociedad receptora a dichos elementos patrimoniales, a efectos de la aportación en especie (dicho valor es de 34.000 €). Por lo tanto, la valoración de la inversión financiera corresponderá al menor de los dos valores de referencia, que en este caso sería el valor neto contable del equipo informático entregado.

$$\text{Inversiones financieras acciones «CANELO»} = 48.000 - 16.000 = 32.000$$

La provisión se llevará a una cuenta de exceso de provisión, puesto que no ha sido necesaria, ya que el valor atribuido a las acciones, 34.000 euros, es superior al valor neto contable de los elementos aportados.

3. El precio de adquisición será el importe pagado por los 40 títulos en la emisión. El valor de emisión tiene que ser el nominal (30 € para cada título), por tratarse de obligaciones convertibles (art. 292.3 TRLSA).

$$\text{Inversiones financieras V. R. F. obligaciones convertibles} = 40 \text{ títulos} \times 30 = 1.200$$

A cierre de ejercicio, se habrán periodificado los intereses explícitos, del 6% anual, que se han devengado y no han vencido en esa fecha, correspondientes a 4 meses transcurridos desde la última fecha de cobro de los mismos, el 1 de septiembre de 2002.

$$\text{Intereses a c/p V. R. F.} = 40 \times 6\% \times 30 \times 4/12 = 24$$

No habría que periodificar los intereses implícitos, en primer lugar porque no se conoce con certeza si se realizará el reembolso al 105% del valor nominal, o si se produce la conversión en acciones, en tanto no llegue la fecha de vencimiento.

4. Respecto a la reserva legal, a cierre de ejercicio se encuentra dotada por la mitad del mínimo legal, establecido en el 20% del capital, de acuerdo al artículo 214 del TRLSA. Por lo tanto, la reserva legal asciende al 10% de los 180.000 euros, que es el importe del capital social.

$$\text{Reserva legal} = 10\% \times 180.000 = 18.000$$

Asimismo, en el pasivo del balance quedará recogido el beneficio de 11.000 euros del ejercicio 2002.

$$\text{Pérdidas y ganancias} = 11.000$$

5. De acuerdo a la Norma de Valoración 11 del PGC, la deuda con la sociedad «PULGA» ha de figurar en el pasivo por su valor de reembolso, que ha de corresponderse con el importe de las 5 cuotas (suponemos que de igual cuantía), ya que a cierre de ejercicio 2002 todavía no se ha producido el vencimiento de ninguna de ellas (la primera cuota se pagará el 1 de abril de 2003). Por ello, calcularemos el importe de la anualidad (a la que denotamos como a) con los datos que conocemos:

$$25.000 = a a_{5|0,03}$$

$$a = 25.000 / [(1 - 1 / 1,03^5) / 0,03]$$

$$a = 5.458,86$$

La deuda que figurará en el pasivo corresponderá a 5 anualidades.

$$\text{Deudas con sociedad «PULGA»} = (a \times 5) = 27.294,32$$

Respecto de la carga financiera diferida de esta operación, una vez finalizado el ejercicio 2002 se habrán imputado a resultados 9 meses de intereses (3% anual) de la primera anualidad.

$$\text{Gastos por intereses diferidos} = 27.294,32 - 25.000 - 3\% \times 25.000 \times 9/12 = 1.731,82$$

BALANCE DE SITUACIÓN DE «PIOJO, S. A.» A 31-12-2002

Activo		Saldos	Pasivo		Saldos
	Gastos I+D	18.000		Capital social	180.000
	(-) Amort. acum. inmov. inmat.	(4.200)	(4)	Reserva legal	18.000
	Edificios	70.000		Reserva voluntaria	24.000
	Instalaciones	45.000	(4)	Pérdidas y ganancias (B.º)	11.000
	Elementos transporte	37.000		(-) Rdos. neg. ejerc. ant.	(41.000)
	(-) Amort. acum. inmov. mat.	(27.000)		Subvenciones of. de capital	8.000
(5)	Gtos. intereses diferidos	1.731,82	(4)	Deudas con s. «PULGA»	27.294,32
	Existencias	25.000		Proveedores inmovilizado	22.000
	Clientes	32.000		Proveedores	36.000
	Anticipos de remuneraciones	6.500			
(2)	I. F. acciones «CANELO»	32.000			
(3)	I. F. V. R. F. oblig. conv.	1.200			
(3)	Intereses a c/p V. R. F.	24			
	Tesorería	48.038,50			
	Total Activo	285.294,32		Total Pasivo	285.294,32

En el margen izquierdo se ha indicado, entre paréntesis, el apartado del cual se ha deducido la información correspondiente.

III. OPERACIONES QUE REALIZAN AMBAS SOCIEDADES EN EL EJERCICIO ECONÓMICO 2003**• Anotaciones en la sociedad «PULGA».**

Suponemos que percibe el dividendo de las acciones de «COLORÍN», antes de la fusión, ya que la fecha prevista de cobro era a comienzos de este ejercicio.

4.200	Tesorería	a	Dividendo a cobrar	4.200
		x		

Vende la mitad de las acciones propias, por 14.000 euros.

14.000	Tesorería	a	Acciones propias situaciones especiales	7.500
7.500	Ingresos diferidos	a	Beneficios por operaciones con obligaciones y acciones propias	14.000
		x		

El resto de acciones propias son amortizadas. Como fueron adquiridas a título gratuito, debe constituirse una reserva por capital amortizado, de acuerdo al artículo 167 del TRLSA: «el importe del valor nominal de las acciones amortizadas deberá destinarse a una reserva de la que sólo sea posible disponer con los mismos requisitos que los exigidos para una ampliación de capital».

7.500	Capital social		
7.500	Ingresos diferidos		
		a Acciones propias situaciones especiales	7.500
		a Reserva por capital amortizado	7.500
		x	

En relación con el empréstito convertible, propone un nuevo «canje», al que acuden 300 títulos, valorando las acciones emitidas a 170 euros. La relación de conversión es de 1 acción por 4 obligaciones, con lo cual son 75 las acciones emitidas. Como el nominal de cada acción es de 50 euros, la prima de emisión asciende a 120 euros. Entendemos que las obligaciones que optan por la conversión pierden el cupón devengado, puesto que la fecha de este canje de obligaciones parece ser anterior a la del pago de intereses, ya que el enunciado indica que son «pagaderos por vencido».

12.750	Acciones emitidas		
		a Capital social	3.750
		(75 acc. $\times$ 50)	
		a Prima de emisión acciones	9.000
		$[75 \times (170 - 50)]$	
		x	
180	Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas		
	$(300 \times 30 \times 6\% \times 4/12)$		
9.450	Obligaciones y bonos		
	$(300 \times 30 \times 105\%)$		
3.750	Tesorería		
	$(75 \times 170 - 300 \times 30)$		
		a Acciones emitidas	12.750
		(75 acc. $\times$ 170)	
		a Gastos intereses dif. v. n.	152,44
		$[457,33 \times (300 / 900)]$	
		a Ingresos extraordinarios	477,56
		x	

• **Anotaciones en la sociedad «PIOJO».**

Elimina las pérdidas de ejercicios anteriores, de 41.000 euros.

11.000	Pérdidas y ganancias		
24.000	Reserva voluntaria		
6.000	Reserva legal		
		a Resultados negativos ejercicios anteriores	41.000
		x	

No procede ninguna anotación contable en «PULGA», respecto a las inversiones que mantiene en cartera en acciones de la sociedad «PIOJO», puesto que el capital no se ha visto reducido.

Además, la sociedad «PIOJO» posee 85 acciones de «CANELO» en el momento en que esta sociedad aumenta capital en un 10%, es decir emitiendo 1 acción nueva (N), a un valor de emisión (E) del 50% respecto al nominal por cada 10 acciones antiguas (A). Si acude a la ampliación, y suponemos que adquiere el máximo número de acciones posible, suscribe 8 acciones aplicando 80 de los derechos que otorgaban las acciones antiguas que mantenía en cartera. En consecuencia, sobran 5 derechos, los cuales, a falta de alguna información en el enunciado sobre su destino, vamos a suponer que vende por su precio de coste, que se calcula con los siguientes datos conocidos:

$$A = 10$$

$$N = 1$$

$$E = 50\% \times 100 = 50$$

Procedemos a calcular el coste del derecho como la dilución o rebaja de valor que se produce en el coste de adquisición de la acción antigua (C) como consecuencia de la ampliación de capital, de tal manera que para determinar el coste del derecho hay que establecer previamente el coste de esa adquisición después de la ampliación (C').

$$D = C - C'$$

$$C = 32.000 / 85 = 376,47$$

$$C' = (A \times C + N \times E) / (A + N) = (10 \times 376,47 + 1 \times 50) / (10 + 1) = 346,79$$

$$D = 376,47 - 346,79 = 29,68$$

El asiento realizado por la suscripción de las 8 acciones será el siguiente:

400	I. F. acciones «CANELO» (8 acc. $\times$ 50% $\times$ 100)		
		a Tesorería	400
		x	

Por la venta de los 5 derechos:

148,40	Tesorería		
	(5 dchos. × 29,68)		
		a	I. F. acciones «CANELO»
			148,40
		x	

IV. OPERACIONES RELACIONADAS CON LA ABSORCIÓN EN AMBAS SOCIEDADES

Para proceder a contabilizar la fusión por absorción del patrimonio de «PIOJO» por parte de la sociedad absorbente «PULGA», vamos a plantear los «balances previos a la fusión», con los ajustes que se deducen del enunciado y las operaciones que se hayan realizado de acuerdo a la información facilitada por éste. Aunque lógicamente han debido reflejarse en ambas sociedades otras anotaciones contables derivadas de operaciones cuyos datos esenciales desconocemos, en la solución no se ha tenido en consideración su influencia sobre la ecuación de canje, al no contarse con información suficiente.

Comenzamos con el cálculo del neto patrimonial en ambas sociedades.

Empezamos por la sociedad participada, que es «PIOJO», donde el enunciado facilita la valoración a efectos de la fusión, lo que permite calcular por diferencia el resultado que corresponde a la plusvalía que aparece, y que será imputable en la sociedad absorbente como fondo de comercio.

Capital social	180.000
Subvenciones oficiales capital	8.000
Reserva legal (18.000 – 6.000)	12.000
Resultados de fusión (por la plusvalía reconocida)	P
Valoración	220.000

Por tanto, el fondo de comercio que va a registrar por la plusvalía reconocida en «PIOJO» asciende a $P = 20.000$.

Dividendo entre las 6.000 acciones que conforman el capital, procedemos a calcular el valor teórico (V_t) de «PIOJO».

$$V_t = 220.000 / 6.000 = 36,66\dots$$

En cuanto a la sociedad «PULGA», su patrimonio contable antes de la fusión se ve afectado por el resultado positivo correspondiente a la valoración de la inversión financiera en acciones de «PIOJO» de acuerdo a este valor teórico que se ha calculado. La cartera de valores se reflejará por:

$$300 \text{ acc.} \times 36,66 = 11.000$$

Como el valor neto contable era de 10.000 euros, esto significa que la plusvalía en la cartera de valores por las inversiones de la sociedad «PULGA» en «PIOJO» asciende a 1.000 euros.

Cálculo del patrimonio neto contable de «PULGA» previo a la fusión.

Capital social (513.750 – 7.500 + 3.750)	510.000
Prima de emisión de acciones (123.250 + 9.000)	132.250
Reserva legal	70.000
Reserva por capital amortizado	7.500
Reserva voluntaria	15.000
Pérdidas y ganancias 2002	60.000
Resultados 2003 (14.000 + 477,56)	14.477,56
Resultados de fusión	
Por las I. F. «PIOJO» (11.000 – 10.000)	1.000
Por la anulación de la deuda respecto a las obligaciones que posee «PIOJO»	39,68
Total	810.267,24

Como después de las sucesivas conversiones, el capital de «PULGA» está compuesto por 10.200 acciones de 50 euros de valor nominal, dividiendo el patrimonio neto entre el número de acciones obtenemos el valor teórico (V_t) de la sociedad «PULGA» a efectos de la fusión.

$$V_t = 810.267,24 / 10.200 = 79,44$$

Para determinar el número de acciones que la sociedad «PULGA» debe emitir, con el objeto de retribuir a los accionistas de «PIOJO», es preciso tener presente que posee inversiones financieras de esta sociedad, valoradas en 11.000 euros.

$$\text{Deuda con los accionistas de «PIOJO»} = 220.000 - 11.000 = 209.000$$

$$N.^{\circ} \text{ acciones a emitir por «PULGA»} = 209.000 / 79,44 = 2.630,91$$

Suponemos que emite 2.630 acciones y entrega en metálico 72,80 euros.

Reflejo de la plusvalía en la sociedad absorbida «PIOJO».

20.000	Sociedad absorbente		
		a Resultados de fusión	20.000
		x	

Revalorización en la sociedad absorbente «PULGA» de sus inversiones financieras.

14.800	Provisión deprec. I. F. acciones «PIOJO»		
		a I. F. acciones «PIOJO»	13.800
		a Resultados de fusión	1.000
		x	

Entrega del activo real y del pasivo exigible en la sociedad absorbida «PIOJO» ²:

1.200	Amortización acumulada inmovilizado inmaterial		
27.000	Amortización acumulada inmovilizado material		
27.294,32	Deudas con «PULGA»		
22.000	Proveedores inmovilizado		
36.000	Proveedores		
200.000	Sociedad absorbente		
		a Gastos I+D	18.000
		a Edificios	70.000
		a Instalaciones	45.000
		a Elementos de transporte	37.000
		a Gastos intereses diferidos	1.731,82
		a Existencias	25.000
		a Clientes	32.000
		a Anticipos de remuneraciones	6.500
		a I. F. acciones «CANELO»	32.000
		a I. F. V. R. F. obligac. conv.	1.200
		a Intereses a c/p V. R. F.	24
		a Tesorería	48.038,50
		x	

² El traspaso de estos elementos patrimoniales se ha realizado con la información disponible de acuerdo a lo facilitado por el enunciado, aunque teniendo presente que existen partidas que han de haberse visto afectadas por la operativa normal de la empresa (a modo de ejemplo: los anticipos de remuneraciones).

180.000	Capital social		
8.000	Subvenciones of. capital		
12.000	Reserva legal		
20.000	Resultados de fusión		
		a Accionistas cuenta de fusión	209.000
		(5.700 acc. × 36,66)	
		a Sociedad absorbente	11.000
		(300 acc. × 36,66)	
		x	
208.927,20	I. F. acciones «PULGA»		
	(2.630 acc. × 79,44)		
19,67	Tesorería		
		a Sociedad absorbente	209.000
		x	
209.000	Accionistas, cuenta fusión		
		a I. F. acciones «PULGA»	208.927,20
		a Tesorería	72,80
		x	

Anotaciones en la sociedad absorbente. Por la emisión de las acciones.

208.927,20	Acciones emitidas		
	(2.630 acc. × 79,44)		
		a Capital social	78.900
		(2.630 acc. × 30)	
		a Prima de emisión acciones	130.027,20
		x	

Se recibe el activo real (incluyendo el fondo de comercio) y el pasivo exigible.

18.000	Gastos I+D
70.000	Edificios
45.000	Instalaciones
37.000	Elementos de transporte
1.731,82	Gastos intereses diferidos
25.000	Existencias
32.000	Clientes
6.500	Anticipos de remuneraciones
32.000	I. F. acciones «CANELO»

1.200	I. F. V. R. F. obligac. conv.		
24	Intereses a c/p V. R. F.		
48.038,50	Tesorería		
20.000	Fondo de comercio		
		a	Amortización acumulada in-
			movilizado inmaterial 4.200
		a	Amortización acumulada in-
			movilizado material 27.000
		a	Deuda con «PULGA» 27.294,32
		a	Proveedores inmovilizado 22.000
		a	Proveedores 36.000
		a	Sociedad absorbida 220.000
		x	
220.000	Sociedad absorbida		
		a	Acciones emitidas 208.927,20
		a	Tesorería 72,80
		a	I. F. acciones «PIOJO» 11.000
		x	

Finalmente, se procede a la eliminación de las obligaciones propias recogidas y de las cuentas representativas del préstamo que existía entre ambas sociedades.

1.260	Obligaciones y bonos conv.		
	(40 × 30 × 105%)		
24	Intereses empréstitos y otras emi-		
	siones análogas		
	(40 × 30 × 6% × 4/12)		
		a	I. F. V. R. F. obligac. conv. 1.200
		a	Intereses a c/p V. R. F. 24
		a	Gastos int. diferidos v. n. 20,32
			(457,33 × 40 / 900)
		a	Ingresos extraordinarios 39,68
		x	
27.294,32	Deuda con «PULGA»		
		a	Crédito con «PIOJO» 25.000
		a	Gastos intereses diferidos 1.731,82
		a	Intereses a c/p créditos 562,50
		x	

RECENSIONES BIBLIOGRÁFICAS



Guía de infracciones y sanciones tributarias

Ernesto MESTRE GARCÍA y Carlos Javier CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO

Ed. CISS, Bilbao, 2005, 404 págs.

Sus autores son Inspectores de Hacienda del Estado y la obra está actualizada a enero de 2005. Consta de siete capítulos y el contenido de los dos últimos exponen el régimen transitorio y reproducción de las disposiciones de aplicación de la Ley General Tributaria en sus dos versiones de 1963 y 2003, además de los tres decretos dictados para su aplicación.

La materia que se estudia y el propósito didáctico y práctico que preside la obra y que su título anuncia no facilitan el que en esta nota bibliográfica se reflejen las críticas favorables que, desde luego, merece por la doctrina que mantienen y explican.

Resaltan que el elemento subjetivo de la infracción es el eje central del régimen sancionador, por lo que la ocultación y los medios fraudulentos son los dos pivotes sobre los que gira el nuevo régimen sancionador, exigiendo la no ocultación para que la infracción sea calificada de leve.

Asimismo, anotan los autores que el Tribunal Constitucional viene defendiendo la «unidad fundamental del esquema sancionador estatal» en función del cual se interpretan determinadas normas forales (pág. 22).

En el estudio de las causas de exclusión de la responsabilidad en materia de infracciones tributarias (págs. 29-30) opino que la causa de fuerza mayor debió ser objeto de análisis más profundo.

Se razona la incompatibilidad de las infracciones previstas en la Ley General Tributaria y en el Impuesto sobre el Valor Añadido (págs. 43-44).

De gran utilidad es el estudio de la sucesión de las sanciones tributarias (págs. 47-48).

Una cuestión de reciente vigencia (base de la sanción) es examinada en la página 50.

Se estudian con toda extensión los medios fraudulentos a que se refiere el artículo 184.3 de la Ley General Tributaria (págs. 57-67).

También se ha de resaltar del examen de la regularización voluntaria sin cumplimiento de requisitos formales que se califica siempre como infracción leve (págs. 78-79).

Las sanciones tributarias no pecuniarias quedan descritas en las páginas 87-93.

Los supuestos de hecho son en todo caso bien delimitados, lo cual permite calificar las infracciones tributarias correctamente.

En las páginas 110-112 se expone la reducción de la sanción tributaria en las actas de la Inspección con acuerdo que tantas cuestiones han de suscitar, y que, por cierto, acaban de ser objeto de regulación por Resolución de 3 de febrero de 2005, publicada en el «BOE» núm. 36.

Las infracciones con y sin perjuicio económico (págs. 121-201 y 201-244, respectivamente), cuya distinción tantas dudas plantea en ocasiones, quedan examinadas con rigor.

El Capítulo IV de la obra que se anota se dedica al estudio del procedimiento sancionador en sus dos modalidades de tramitación separada y conjunta (págs. 247 y siguientes).

A pesar del título de esta obra, contiene un estudio en el que se conectan las infracciones tributarias o administrativas con los delitos contra la Hacienda Pública, cuya lectura me confirma la pretérita proposición de que el delito tributario debería ser configurado o tipificado con absoluta independencia de la correlativa infracción tributaria (Capítulo V, págs. 309-320).

El Capítulo VI (págs. 321-334) es de gran interés y máxima utilidad en esta época de entrada en vigor del nuevo ordenamiento jurídico en esta materia. Y los autores no eluden el examen de las disposiciones transitorias además de los problemas de aplicación retroactiva del nuevo régimen sancionador y de la reducción por pago sin recurso de la sanción.

Por último, es de agradecer a los autores que a lo largo de su obra intercalen numerosos ejemplos de las cuestiones examinadas con todas las alternativas que pueden darse en la aplicación de las normas vigentes que son explicación y fundada guía de la materia que con tanto acierto exponen.

La felicitación a los autores ha de extenderse a la editorial por la cuidada confección de la obra.

César Albiñana García-Quintana
Profesor emérito de la Universidad San Pablo-CEU



Hay que felicitar al editor, así como al director de esta obra, la muy importante revisión y ampliación efectuadas respecto de su antecedente, la primera edición aparecida hace algo más de tres años. Si, como a veces sucede, puede resultar difícil la simple aparición de una publicación científica especializada, el hecho de que la misma se haya difundido y comercializado convenientemente, justificando una nueva edición con quinientas cincuenta páginas más que la primera y en la que han participado treinta y un autores (diez más que la otra vez), no puede sino constituir motivo de júbilo.

La obra está dirigida por Fernando SERRANO ANTÓN, Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense que, en la actualidad, desempeña el cargo de Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid y ha sabido armonizar muy bien la diversa procedencia y quehacer profesional de los autores que han participado en el tratamiento de los diferentes temas.

La mayoría de los autores son abogados en ejercicio y pertenecen a importantes firmas (Baker & Makenzie-Briones, Clifford Chance, Cuatrecasas, Garrigues, KPMG, Landwell...), siguiéndoles en importancia numérica el «colectivo» de profesores de Derecho Financiero y Tributario de diversas Universidades españolas y, más lejanamente, el de Inspectores de Hacienda. Ello marca el sentido fundamental de esta obra y, lógicamente, su potencial lector mayoritario, situado sobre todo entre los especialistas que tienen ya un claro bagaje profesional en los temas de fiscalidad internacional.

En la presentación de esta nueva edición, el profesor SERRANO ANTÓN aclara así la finalidad del esfuerzo llevado a cabo: «realizar un análisis de la tributación internacional mejor estructurado y, sobre todo, en hacer frente a las novedades que en este campo tan vital y variable se producen con velocidad vertiginosa. La necesidad de elaborar un texto que conjugue lo didáctico con lo exhaustivo ha sido el espíritu que ha impregnado e impregna cada una de las ediciones».

El libro consta de treinta y cuatro capítulos (once más que la primera versión), distribuidos en tres amplios bloques temáticos –Impuesto sobre la Renta de No Residentes, Convenios de doble imposición y planificación fiscal internacional– a los que sigue un último apartado que refleja la larga lista de bibliografía disponible.

En la primera parte, las aportaciones han tenido en cuenta, como es obvio, la aprobación del Texto Refundido del mencionado impuesto (RDLeg. 5/2004, de 5 de marzo) y el texto del nuevo reglamento aprobado por Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio. El primer capítulo, que se mantiene del anterior libro, ha sido elaborado por María Teresa SOLER ROCH y Mercedes NÚÑEZ GRAÑÓN, dedicándose al hecho imponible y criterios de sujeción del IRNR. Estas autoras se ocupan

también del tratamiento –más completo y mejorado respecto del que se hacía por otro autor en la edición anterior– de las exenciones en dicho gravamen. Se mantienen también los trabajos dedicados al estudio de los elementos personales y obligaciones formales en este tributo (capítulos 3.º y 7.º), firmados por Diego MARTÍN-ABRIL CALVO y, con ligeras variaciones, la aportación de Néstor CARMONA FERNÁNDEZ sobre la residencia fiscal de personas físicas y entidades, cambios en la misma y determinados estatutos singulares.

Las principales novedades en dicho bloque temático pasan, aparte del capítulo sobre las exenciones en el IRNR, por el recorrido que efectúa Teodoro CORDÓN EZQUERRO sobre la tributación de las rentas obtenidas sin establecimiento permanente (capítulo 5.º) y la reubicación del estudio del director de la publicación sobre los aspectos fiscales internacionales de los establecimientos permanentes (capítulo 6.º).

Como sucedía con la anterior edición, la parte más extensa por su contenido es la segunda, que abarca los capítulos 8.º a 27.º clasificándolos en cinco secciones distintas, referidas a las siguientes materias: ámbito de aplicación y definiciones; imposición de las rentas; medidas fiscales antielusión y antiabuso; disposiciones especiales, y Derecho comunitario y Convenios para evitar la doble imposición internacional.

A la primera sección pertenecen tres colaboraciones de procedencia universitaria (capítulos 8.º a 10.º) que ya aparecían en la edición precedente, escritas, por este orden, por SERRANO ANTÓN sobre los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición (historia, tipos, fines, estructura y aplicación); CHICO DE LA CÁMARA sobre la interpretación y calificación de los CDIs y CALDERÓN CARRERO sobre la doble imposición internacional y los métodos para su eliminación. Del contenido respectivo de dichos trabajos ya dimos indicación en nuestra anterior reseña publicada en esta misma Revista (núm. 228, marzo de 2002, págs. 241-246).

Luego vienen ocho capítulos dedicados a la imposición de distintos tipos de rendimientos. Los que se mantienen respecto de la edición anterior, aunque con las lógicas modificaciones en el ordinal, son los referidos a la tributación de las rentas empresariales, de Francisco Alfredo GARCÍA PRATS (capítulo 11.º); la historia, evolución y perspectivas de los precios de transferencia, de Hubert M. A. HAMAËKERS (capítulo 12.º) y el titulado «Pasado, presente y futuro del régimen de precios de transferencia», escrito por Albert COLLADO ARMENGOL, Abelardo DELGADO PACHECO –que ya figuraban en la versión anterior– y Ramón LÓPEZ DE HARO ESTESO (capítulo 13.º). Estas ponencias, sobre todo la citada en primer término, se refieren al principio *arm's length*, que se ha traducido como principio de plena concurrencia o de independencia entre entidades vinculadas y se asume como criterio internacional tributario de asignación de rentas empresariales.

Entre los rendimientos no empresariales, el profesor Lucas DURÁN se ocupaba en la anterior edición del tratamiento de los dividendos, intereses y cánones en la fiscalidad internacional. Ahora, se restringe su estudio a las dos primeras rentas pasivas enunciadas (capítulo 14.º), correspondiendo el tratamiento de las cuestiones especialmente debatidas en España sobre el régimen fiscal de los cánones a un nuevo trabajo de Abelardo DELGADO PACHECO (capítulo 15.º).

También son de nueva factura los capítulos 16.º, 17.º y 18.º dedicados, respectivamente, a las implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores –esto es, el conocido como régimen de los «expatriados» e «impatriados»–, escrito por Salvador ESPINOSA DE LOS MONTEROS; los aspectos internacionales de la fiscalidad de artistas y deportistas, que ahora escriben Eduardo GRACIA ESPINAR y Carlos LETE ACHIRICA, sustituyendo la anterior aportación que sobre dicha problemática aparecía en la anterior edición, y la fiscalidad del comercio electrónico, con especial referencia a la atribución de beneficios a establecimientos permanentes en este tipo de operaciones, de Vicente DURÁN RODRÍGUEZ, que constituye un enfoque más completo del que en la edición anterior se hacía por el mismo autor sobre los precios de transferencia en el ámbito del comercio electrónico.

La sección centrada en las medidas fiscales antielusión y antiabuso consta de cuatro capítulos, dos procedentes del anterior libro (capítulos 20.º y 21.º) y otros dos de nueva redacción (capítulos 19.º y 22.º). Los primeros versan sobre las medidas antiabuso en los CDIs y sobre la subcapitalización y han sido escritos por Néstor CARMONA y Carlos PALAO TABOADA, respectivamente. Este último tiene en cuenta la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 12 de diciembre de 2002 en el asunto Lankhorst-Hohorst y la nueva regulación contenida en el artículo 20.4 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (RDLeg. 4/2004, de 5 de marzo).

Las novedades pasan por el tratamiento efectuado por el profesor Félix Alberto VEGA BORREGO sobre las medidas antielusión en la normativa interna española con proyección internacional y el amplio trabajo del profesor José Manuel ALMUDÍ CID sobre el régimen antielusivo de la transparencia fiscal internacional, aportación revisada y actualizada del tema con que se doctoró en septiembre de 2003 y que le ha granjeado el premio a la mejor Tesis doctoral que concede el Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Economía y Hacienda.

En la sección dedicada a diversas disposiciones especiales, aparecen cuatro nuevos trabajos (capítulos 23.º a 26.º). Tres tienen su antecedente en la aportación que aparecía en la primera edición sobre no discriminación, procedimiento amistoso e intercambio de información, que ahora ha ganado cuerpo y ha permitido que se generen tres capítulos autónomos sobre las tres citadas cláusulas, escritos por los profesores GARCÍA PRATS (no discriminación), SERRANO ANTÓN (procedimiento amistoso) y CALDERÓN CARRERO (intercambio de información en los CDIs). Luego viene la ponencia sobre el arbitraje tributario internacional que ha preparado la profesora Ángeles GARCÍA FRÍAS.

También es de nuevo cuño la sección referida al Derecho comunitario y los Convenios para evitar la doble imposición internacional. En la misma aparece un trabajo del profesor Pedro Manuel HERRERA MOLINA sobre los CDIs ante las libertades comunitarias de establecimiento y de circulación de personas, capitales y mercancías, donde se analiza la reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

Ya en la tercera parte, dedicada a la planificación fiscal internacional, las novedades se circunscriben a un estudio introductorio de dicha problemática, efectuado por Vicente BOOTELLO MACHÍN y José PALACIOS (capítulo 28.º) y la consideración sobre el uso de los instru-

mentos financieros híbridos en la planificación fiscal internacional, que escribe José Ignacio JIMÉNEZ-BLANCO (capítulo 31.º). Las restantes aportaciones se mantienen de la edición anterior y se refieren a:

- Los aspectos relevantes de la planificación fiscal internacional de la inversión extranjera en España (capítulo 29.º), que firman Juan Ramón RAMOS RAICH y Cristina GONZÁLEZ TURIGAS, quienes dividen sus comentarios entre los relativos a la fiscalidad en destino de la inversión y los concernientes a la fiscalidad de la repatriación de los fondos que se invirtieron y que junto a la posible rentabilidad obtenida, regresan a la sede del inversor no residente.
- La reestructuración empresarial como instrumento de planificación fiscal internacional (capítulo 30.º), de Stella RAVENTÓS CALVO, quien considera las operaciones de fusión, escisión y canje de aportación de ramas de actividad y de acciones entre sociedades en el marco de la Unión Europea, operaciones transfronterizas, tipos básicos de transacciones que pueden encontrarse desde la perspectiva de la práctica tributaria española, reestructuraciones transeuropeas y otras operaciones como el traslado de la sede social o domicilio de la empresa y el traslado del órgano de gobierno de la entidad.
- El trust en la planificación fiscal internacional (capítulo 32.º), de Andreas TROST, que tras referirse al origen, concepto, usos, requisitos de constitución y componentes del trust, pasa a contemplar el régimen tributario que tiene en nuestro país, advirtiendo de las referencias que contienen a dicha figura los CDIs con Australia, Canadá, Estados Unidos, Filipinas y Turquía (este último en «BOE» de 19 de enero de 2004).
- El régimen fiscal de las entidades de tenencia de valores extranjeros (capítulo 33.º), aportación de los profesores ALMUDÍ CID y SERRANO ANTÓN, que presenta de manera actualizada el régimen tributario de las holding a los cambios introducidos por la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social y el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- La legislación española y los paraísos fiscales (capítulo 34.º), que escribe Rodrigo OGEA RUIZ.

Miguel Ángel Martínez Lago



Constitución y leyes de «acompañamiento» presupuestario

Saturnina MORENO GONZÁLEZ

Thomson Aranzadi, Navarra, 2004, 563 págs.

Fue el canciller Otto VON BISMARCK quien advirtió sobre la conveniencia de que la gente no supiera cómo se hacen las leyes y las salchichas para poder dormir con tranquilidad. Dejando a salvo distancias de todo tipo, las llamadas leyes de acompañamiento presupuestario, que se someten a estudio en esta apropiada investigación, surgieron como un expediente con el que solventar las limitaciones que al legislador ordinario –también al Gobierno, pues la iniciativa presupuestaria anual le corresponde en exclusiva (art. 134.1 CE)– había impuesto una menos permisiva jurisprudencia del Tribunal Constitucional de la que, en sus inicios, había propiciado el desdibujamiento de la ley de Presupuestos Generales del Estado (v. gr.: STC 27/1981, de 20 de julio). El resultado, durante todos los años en que los gobiernos de turno han recurrido a aquellas leyes para complementar el contenido básico y eventual de las leyes presupuestarias, no ha sido otro que un amplio sacrificio del principio democrático y del pluralismo político, como bien se encarga de señalar la autora de la monografía recensionada.

Paradójicamente, ha sido la fuerza política que, cuando ejercía la función de gobierno en los primeros años de la década de los noventa, recurrió por vez primera a este artificio legislativo, la que más padeció el debilitamiento institucional del Parlamento cuando estuvo en la oposición. Quizás ello haya propiciado que también le correspondiera poner término, al menos para este próximo año, a ese claro abuso del Gobierno sobre el Parlamento.

En la VII Legislatura se encendieron algunas luces de alarma de nuestro sistema político parlamentario. La opinión de que en las Cortes Generales nada se estudiaba o debatía encontraba fundamento en la recurrente tramitación de muchas leyes por la vía de urgencia, la omisión de algunos trámites preceptivos, la celebración de comparecencias una vez se habían aprobado los proyectos de ley, amén de los grotescos colgajos incrustados mediante enmiendas presentadas en el Senado a importantes leyes, técnica esta última estrechamente emparentada con el empleo de las leyes de acompañamiento presupuestario.

Entre quienes han planteado serias objeciones sobre la constitucionalidad de esta práctica, el profesor FRANCISCO J. LAPORTA escribía en el diario *El País* de 5 de diciembre de 2003 («La degradación de las Cortes Generales») que se trata de un comportamiento fraudulento respecto del procedimiento legislativo, ya que «si una enmienda de esas colganderas no tiene absolutamente nada que ver con el contenido del proyecto de ley del que se cuelga no puede decirse en sentido estricto que sea una enmienda a ese proyecto de ley, sino una manera fraudulenta de aprobar una norma nueva sin someterla al procedimiento legislativo ordinario. La falta de antecedentes y la urgencia que suele acompañar a estas maniobras contribuyen a evitar que nadie pueda discutir el contenido de esas normas nuevas. Se pasa así en unos días de los antojos del Gobierno a la puesta en vigor de una nueva ley sin que la deliberación parlamentaria se haya producido siquiera. Las Cortes Generales, por tanto, sobran».

El libro del que damos cuenta proviene de la tesis doctoral defendida por la autora, profesora de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Castilla-La Mancha, y consta de ocho capítulos, seguidos del reflejo de la numerosa bibliografía consultada. El trabajo excede la sola consideración científica de las leyes de medidas fiscales, administrativas y del orden social, para entrar de lleno en el análisis de cuestiones jurídico-constitucionales que aún permanecen abiertas en relación con las leyes de Presupuestos Generales del Estado, tales como su naturaleza jurídica, el procedimiento de elaboración y tramitación parlamentaria, su ámbito material y la vigencia temporal. Todo ello se considera previamente al estudio de la constitucionalidad de las leyes de acompañamiento presupuestario, donde la autora ofrece respuesta a si la doctrina del Tribunal Constitucional sobre los límites materiales impuestos a las leyes de Presupuestos debe aplicarse también, total o parcialmente, a las leyes de acompañamiento.

Tras un breve apartado introductorio, los capítulos segundo y tercero –este último es el más extenso del libro– ofrecen una perspectiva histórica y constitucional del Presupuesto. Así, por una parte, se estudia el origen del mismo como institución jurídica, la procedencia y evolución de la discusión sobre la naturaleza jurídica del Presupuesto y su posición en el Derecho español anterior a la promulgación de la Constitución de 1978. Luego se detiene la autora en esta norma, desde la que repasa la forma de Estado y de Gobierno que se constitucionaliza, la distribución de competencias entre el Gobierno y el Parlamento en materia presupuestaria, la elaboración y tramitación parlamentaria del proyecto de ley de Presupuestos Generales del Estado, el ámbito material de dicha ley –su contenido necesario e indisponible, el contenido posible o eventual y otras materias incorporadas en las leyes de Presupuestos– y su vigencia temporal definida, aspecto este último que sirve para apreciar los efectos sobre las normas tributarias incorporadas en dichas leyes, así como el contenido y alcance de la prórroga presupuestaria.

Ya en el capítulo cuarto del libro se plantean las causas del nacimiento –pronunciamiento de la STC 76/1992, de 14 de junio y comodidad que para el Gobierno plantea su empleo periódico y reiterado– y características de las leyes de medidas fiscales, administrativas y del orden social, una vez valoradas las figuras afines existentes en el Derecho comparado (legge finanziaria italiana, loi de finances francesa y la jahressteuergesetz –ley tributaria anual– alemana).

Como notas principales de las leyes de acompañamiento presupuestario se consideran las siguientes:

- La posición (naturaleza jurídica) de la ley de acompañamiento en el sistema de fuentes aparece definida por los siguientes aspectos: 1.º Se trata de una ley formalmente ordinaria, aprobada por los plenos de ambas Cámaras –o por los Parlamentos de las Comunidades Autónomas que han imitado al legislador estatal–, conforme al procedimiento legislativo ordinario, pese al marcado paralelismo con el procedimiento presupuestario; 2.º Es una ley con entidad propia, pero conectada funcionalmente con la ley de Presupuestos Generales del Estado, con la que guarda una unidad de propósito, y 3.º Es una ley cuya función carece de reconocimiento constitucional (a diferencia del que sí tiene la ley a la que complementa).

-
- La estructura y contenido de todas las leyes de acompañamiento presupuestario aprobadas por las Cortes Generales (desde la primera, la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, hasta la última, la Ley 62/2003, de 30 de diciembre).
 - El procedimiento legislativo empleado para aprobar las leyes de acompañamiento, caracterizado por las circunstancias siguientes: 1.^a Proximidad con los elementos orgánicos y personales que participan en el procedimiento presupuestario; 2.^a Coincidencia temporal en la tramitación de ambos proyectos de ley; 3.^a Precipitación, celeridad en la tramitación. La conclusión entonces pasa por entender que la tramitación parlamentaria de la ley de acompañamiento está fuertemente condicionada por el desenvolvimiento del procedimiento tendente a la aprobación de los Presupuestos Generales del Estado.
 - La periodicidad en su aprobación y vigencia temporal de las leyes de acompañamiento presupuestario.

Tras la reflexión sobre los anteriores elementos, la autora recoge las opiniones críticas esgrimidas contra el contenido normativo de las leyes de acompañamiento, así como las denuncias formuladas durante la tramitación parlamentaria de algunas de estas leyes y las objeciones que diversas instituciones estatales –Consejo Económico y Social, Consejo de Estado, Consejo General del Poder Judicial y Defensor del Pueblo– han realizado sobre la utilización de las mismas.

En el capítulo quinto, lo primero que se plantea la autora es el significado que hoy día tiene la función legislativa, aproximándose a principios de desenvolvimiento del procedimiento legislativo como son el de especialización o división del trabajo parlamentario, la importancia que en este campo tiene la dimensión temporal –especialmente en el Senado, como consecuencia de lo que dispone el art. 90.2 CE– y el derecho que la minoría parlamentaria tiene de participar en la función legislativa por medio de su facultad de enmienda.

Más adelante se pregunta si las denominadas leyes de acompañamiento presupuestario constituyen una manifestación jurídico-constitucionalmente adecuada de la función legislativa. La respuesta negativa de Saturnina MORENO a este interrogante se funda, entre otras razones, porque sufre el advertido principio de especialización con la tramitación parlamentaria de las leyes de medidas fiscales, administrativas y del orden social y se produce una clara desproporción entre el elemento temporal del iter legis y el ámbito material de esta variedad legislativa. Luego proporciona la autora varios ejemplos sobre el ejercicio efectivo de la facultad de enmienda durante la tramitación de los proyectos de ley de acompañamiento presupuestario, dando ello muestra de un ejercicio abusivo de aquel derecho, concretado en el Senado, con la introducción de modificaciones que no pueden ser debatidas por el Congreso, que ha de limitarse a dar su aprobación definitiva a estos colgajos legislativos.

Las conclusiones acerca de la incidencia de los defectos formales observados sobre la constitucionalidad de las leyes de acompañamiento presupuestario pasan por entender que se produce un debilitamiento del principio democrático y un desapoderamiento del Parlamento en cuanto institución, así como una probable vulneración del derecho fundamental a participar en los asuntos públicos por medio de representantes (art. 23.2 CE).

El capítulo sexto sirve para contemplar las leyes de acompañamiento presupuestario desde la perspectiva del principio de seguridad jurídica. Tras un breve repaso de lo que esta noción representa como valor, principio y derecho constitucionalidad, así como su contenido y límites, se plantea el desconocimiento en que incurren las leyes de acompañamiento presupuestario de determinadas manifestaciones de la exigencia de seguridad jurídica en la creación de normas tributarias, como es la prevención contenida para las leyes de Presupuestos en el artículo 134.7 CE, así como la prohibición de afectar al derecho codificado que la jurisprudencia constitucional también ha deducido para las leyes presupuestarias, aparte de otras conculcaciones en la existencia e identificación de normas jurídico-tributarias y en la claridad, plenitud y coherencia que las mismas han de tener.

El siguiente capítulo se plantea si las leyes de acompañamiento presupuestario representan un fraude a la Constitución, como han planteado numerosos autores. La profesora MORENO GONZÁLEZ comienza refiriéndose a la figura del fraude de ley –estudiando su concepto, ámbito de aplicación, estructura y efectos jurídicos–, antes de observar la aplicación de este instituto a las leyes examinadas.

Aunque pueden identificarse elementos como la norma defraudada (art. 134.2 y 7 CE), la norma de cobertura (la libertad de configuración normativa del legislador y sus límites, ex art. 66.2 CE) y el resultado contrario al ordenamiento jurídico (lesión a los principios de seguridad jurídica, democrático, pluralismo político, respeto a las minorías parlamentarias, reserva de ley y estabilidad del sistema tributario), la autora entiende que no es preciso acudir al expediente del fraude a la Constitución para sostener fundadamente la inconstitucionalidad de las leyes de acompañamiento presupuestario, ya que en su opinión: «la adulteración del sentido último del procedimiento legislativo –la salvaguarda del principio democrático y del valor pluralismo político–, constituye una mácula de entidad suficiente para cuestionar la constitucionalidad de esta variedad legislativa, sin perjuicio de la labor de refuerzo que, en esta misma línea, asuma el continuado desconocimiento del principio constitucional de seguridad jurídica».

El libro finaliza con el esbozo de una serie de propuestas de reforma de la configuración de las leyes de acompañamiento presupuestario que no han perdido interés por el hecho de que para este próximo año 2005 el Gobierno de la nación haya rehusado al empleo de esta criticable técnica normativa.

Miguel Ángel Martínez Lago