

CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

C/ Viriato, 52
28010 MADRID

C/ Gran de Gràcia, 171
08012 BARCELONA

C/ Alboraya, 23
46010 VALENCIA

C/ 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)
- Luis Manuel Alonso González
(Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)
- Oriol Amat Salas
(Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad)
- María Dolores Arias Abellán
(Catedrática de Derecho Financiero y Tributario)
- Inocencio Carazo González
(Auditor de Cuentas)
- Monserrat Casanovas Ramón
(Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad)
- José Luis Cea García
(Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad)
- José Juan Ferreiro Lapatz
(Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)
- María Antonia García Benau
(Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad)
- Lorenzo de las Heras Miguel
(Inspector de Entidades de Crédito. Banco de España)
- Antonio Longas Lafuente
(Vocal del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid)
- Joan Montllor i Serrats
(Decano de la Universidad Autónoma de Barcelona)
- Francisco José Palacio Ruiz de Azagra
(Inspector de Hacienda del Estado)
- Carlos Palao Taboada
(Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)
- Valentín Pich Rosell
(Presidente del REAF)
- Iu Pijoan i Font
(Director General de Tributos de la Generalitat de Catalunya)
- Diego Prior Jiménez
(Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad)
- Enrique Ribas Mirangels
(Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad)
- Javier Romano Aparicio
(Profesor del CEF)
- Andrés Sánchez Pedroche
(Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario)
- Eduardo Sanz Gadea
(Inspector de Hacienda del Estado)
- Susana Sartorio Albalat
(Catedrática de Derecho Financiero y Tributario)
- Antoni Serra Ramoneda
(Catedrático Emérito de Contabilidad)
- José Tovar Jiménez
(Profesor del CEF)

NOVIEMBRE 2005 – NÚMERO 272

Sumario

TRIBUTACIÓN:

- | | Página |
|--|--------|
| 79/2005 La aprobación de los créditos extraordinarios y suplementos de crédito a través de Decreto-Ley. A propósito de la tramitación simultánea del Real Decreto-Ley 7/2004, de 27 de septiembre, y la Ley de Presupuestos para el año 2005. | 3 |
| (Miguel Alonso Gil) | |
| PREMIO ESTUDIOS FINANCIEROS 2005 | |
| 80/2005 La nueva LGT: algunas cuestiones polémicas. | 53 |
| (Francisco Escribano) | |
| 81/2005 Fiscalidad en las cesiones de contratos de viviendas en construcción: «comprar para dar el pase». | 103 |
| (Sonia Díaz Español) | |
| 82/2005 Delimitación práctica ITP y AJD con IVA (con especial referencia a los préstamos). | 113 |
| (Sonia Díaz Español) | |
| 83/2005 La inclusión de las subvenciones en la prorrata. | 137 |
| (Javier Bas Soria) | |

CONTABILIDAD:

- | | |
|---|-----|
| 84/2005 Modelos de valoración de derechos sobre deportistas profesionales: revisión crítica de la literatura y propuestas de actuación. . | 157 |
| (José Moreno Rojas y Francisco Serrano Domínguez) | |
| PREMIO ESTUDIOS FINANCIEROS 2005 | |
| 85/2005 La reforma de la contabilidad española en el proceso de armonización contable internacional (Primera parte). | 197 |
| (José Luis Cea García) | |

CLAUSURA DEL CURSO ACADÉMICO 2004-2005
DEL CEF Y ENTREGA DEL PREMIO
«ESTUDIOS FINANCIEROS» 2005 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	LA APROBACIÓN DE LOS CRÉDITOS EXTRAORDINARIOS Y SUPLEMENTOS DE CRÉDITO A TRAVÉS DE DECRETO-LEY. A PROPÓSITO DE LA TRAMITACIÓN SIMULTÁNEA DEL REAL DECRETO- LEY 7/2004, DE 27 DE SEPTIEMBRE, Y LA LEY DE PRESUPUESTOS PARA EL AÑO 2005	Núm. 79/2005
--------------------	--	-------------------------

MIGUEL ALONSO GIL

*Vocal-Secretario del Tribunal Económico-Administrativo
Municipal de Móstoles
Profesor Asociado del Departamento de Derecho Financiero
y Tributario. Universidad Carlos III de Madrid*

Este trabajo ha sido seleccionado y ha obtenido el **Accésit Especial Premio Estudios Financieros 2005** en la Modalidad de **TRIBUTACIÓN**.

El Jurado ha estado compuesto por: don José Juan FERREIRO LAPATZA, don Luis Manuel ALONSO GONZÁLEZ, doña María Dolores ARIAS ABELLÁN, don Valentín PICH ROSELL, don Iu PIJOAN I FONT y doña Susana SARTORIO ALBALAT.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato del autor.

Extracto:

EL presente estudio tiene por objeto analizar la novedosa regulación de los créditos extraordinarios y suplementos de crédito en la LGP, y en particular examina la utilización del Decreto-Ley para regular estas modificaciones presupuestarias, dado que si se toma como fecha de inicio la aprobación de la CE de 1978, la mayor parte de los Decretos-Leyes aprobados de contenido presupuestario, tienen por objeto la aprobación de créditos extraordinarios o suplementos de crédito.

Sus conclusiones se proyectan en el examen del Real Decreto-Ley 7/2004, de 27 de septiembre, por el que se concede un crédito extraordinario por importe de 2.500.034.925 euros para atender el pago de la liquidación, del sistema de financiación para el período 1997-2001, correspondiente a la Comunidad Autónoma de Andalucía, y se adoptan disposiciones sobre la deuda de RENFE, y también sobre el aval del Estado a un préstamo otorgado a la República de Argentina.

.../...

.../...

Se califica el citado Real Decreto-Ley como inconstitucional por contrario al artículo 86.1 de la CE, en relación con el artículo 134.5 de la CE, que anuda el aumento del gasto público tras la aprobación de los Presupuestos Generales a la presentación por el Gobierno del correspondiente Proyecto de Ley. Y por no concurrir en las medidas que autoriza el presupuesto habilitante que legitima la utilización del Decreto-Ley, esto es, la extraordinaria y urgente necesidad a que se refiere el citado artículo 86.1. Requisito incompatible con que el Real Decreto-Ley 7/2004 recoja medidas que pudieran haber sido previstas, dado que eran incidencias conocidas al elaborar los presupuestos generales para el año 2004.

En conclusión, en este estudio se pretende justificar que el Decreto-Ley no es la fuente normativa adecuada para incorporar modificaciones al presupuesto aprobado. Sin embargo, se constata un uso abusivo de esta técnica legislativa, resultando revelador observar cómo la Ley de Presupuestos para el año 2005 se encuentra encorsetada entre dos Reales Decretos-Leyes, que son expresión de una técnica más que deficiente, y que requeriría de un pronto pronunciamiento del TC, que delimitara claramente el papel que ha de tener este instrumento en el ámbito presupuestario.

Sumario:

- I. Introducción.
- II. La regulación de los créditos extraordinarios y suplementos de crédito en la Ley General Presupuestaria.
 - 2.1. La naturaleza jurídica de los créditos extraordinarios y suplementos de crédito y su relación con los principios presupuestarios clásicos.
 - 2.2. Concepto y fundamento de los créditos extraordinarios y suplementos de crédito.

- 2.3. Los créditos extraordinarios y suplementos de crédito en la anterior normativa presupuestaria.
- 2.4. Los créditos extraordinarios y suplementos de crédito en la Ley General de Estabilidad Presupuestaria.
- 2.5. Los créditos extraordinarios y suplementos de crédito en la nueva Ley General Presupuestaria.
 - 2.5.1. Los créditos extraordinarios y suplementos de créditos del Estado (art. 55 de la LGP).
 - 2.5.2. Los créditos extraordinarios y suplementos de créditos de los organismos autónomos (art. 56 de la LGP).
- III. La regulación de los créditos extraordinarios y suplementos de crédito a través de Decreto-Ley.
 - 3.1. La regulación de la materia tributaria a través de Decreto-Ley.
 - 3.2. La regulación de la materia presupuestaria a través de Decreto-Ley.
 - 3.3. La modificación de los Presupuestos aprobados a través de Decreto-Ley.
- IV. Estudio del Real Decreto-Ley 7/2004, de 27 de septiembre, desde una perspectiva presupuestaria.
 - 4.1. Introducción.
 - 4.2. Contenido material del Real Decreto-Ley 7/2004.
 - 4.3. Requisitos para la tramitación de las modificaciones presupuestarias incorporadas al Real Decreto-Ley 7/2004, de 27 de septiembre.
 - 4.3.1. El crédito extraordinario para la liquidación del sistema de financiación con la Comunidad Autónoma de Andalucía.

4.3.2. La ampliación del crédito para atender el pago de las obligaciones derivadas de la ejecución del aval otorgado al préstamo concedido a la República Argentina.

4.4. Ámbito temporal en el que se produce la tramitación del Real Decreto-Ley 7/2004.

4.5. El Real Decreto-Ley 7/2004 y la ejecución del Presupuesto del año 2004.

V. Recapitulación.

I. INTRODUCCIÓN

La Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (en adelante LGP), en el Capítulo IV del Título II, reorganiza y sistematiza la normativa relativa a las modificaciones de crédito, reordena su régimen de atribución de competencias y recoge, como novedad más destacada, el papel que en este ámbito ha de desempeñar el Fondo de Contingencia de ejecución presupuestaria, para hacer frente a las necesidades inaplazables de carácter no discrecional que se presenten a lo largo del ejercicio presupuestario.

El presente estudio tiene por objeto analizar la regulación de los créditos extraordinarios y suplementos de crédito en la nueva LGP ¹; en consecuencia el trabajo se centrará en primer lugar, en el examen del novedoso esquema competencial para su aprobación, así como en las diversas fuentes de financiación en función de su origen (operaciones financieras o no financieras).

En segundo lugar se hará referencia a la utilización del mecanismo del Decreto-Ley en materia presupuestaria, y si bien se analizará su utilización para una eventual aprobación de los presupuestos generales, o para su «acompañamiento» en el supuesto de que opere la prórroga presupuestaria; el estudio se centrará en la utilización del Decreto-Ley para regular las modificaciones presupuestarias, y en particular los créditos extraordinarios y suplementos de crédito, dado que si se toma como fecha de inicio la aprobación de la Constitución Española (CE) de 1978, la mayor parte de los Decretos-Leyes, aprobados hasta la fecha, de contenido presupuestario, tienen por objeto la aprobación de créditos extraordinarios o suplementos de crédito; circunstancia que será analizada de manera particular en el presente trabajo.

¹ En relación con esta normativa es preciso indicar, que si bien la nueva LGP ha entrado en vigor en su totalidad el día 1 de enero de 2005, ya habían entrado en vigor el día 1 de enero de 2004, entre otros apartados y artículos de la ley, la sección 2 del Capítulo IV «De las modificaciones de los créditos» del Título II, por lo que al Real Decreto-Ley 7/2004, de 27 de septiembre, le ha sido de aplicación la normativa contenida en el artículo 55 de la vigente LGP, referida a los créditos extraordinarios y suplementos de crédito.

En tercer lugar se proyectarán las consecuencias derivadas del estudio de los dos apartados anteriores –el estudio de la novedosa regulación de estas modificaciones de crédito y la posible utilización del Decreto-Ley como instrumento normativo para su aprobación–, al examen del Real Decreto-Ley 7/2004, de 27 de septiembre ². Este análisis se realizará desde una triple perspectiva:

- a) Material: desde la que se analizará *su contenido* y su posible regulación a través de Decreto-Ley.
- b) Formal: desde la que se analizará si el Decreto-Ley es *el cauce* adecuado para la regulación de estas materias.
- c) Temporal: desde la que se hará referencia a las consecuencias presupuestarias que derivan de la tramitación simultánea del citado Real Decreto-Ley y de la tramitación parlamentaria del proyecto de Ley de Presupuestos para el año 2005.

Para finalizar, se recoge, a modo de recapitulación, el resultado del estudio de los apartados precedentes y, sin prejuzgar su contenido, el mismo es consecuencia de la aplicación al objeto de este trabajo del artículo 134 de la CE, y en particular de sus apartados 5 ³ y 6 ⁴, de los artículos 51 a 64 de la LGP y de los artículos 15 y 16 de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria (en adelante LGEP), así como del análisis de la jurisprudencia constitucional de contenido presupuestario y en particular la referida a la aplicación del Decreto-Ley en materia financiera ⁵.

² El citado Real Decreto-Ley 7/2004, de 27 de septiembre, concede un crédito extraordinario por importe de 2.500.034.925 euros para atender el pago de la liquidación del sistema de financiación para el período 1997-2001 correspondiente a la Comunidad Autónoma de Andalucía, y se adoptan disposiciones sobre la deuda de RENFE y el aval del Estado al préstamo otorgado a la República Argentina.

³ Señala el artículo 134.5 de la CE «Aprobados los Presupuestos Generales del Estado, el Gobierno podrá presentar proyectos de ley que impliquen aumento del gasto público o disminución de los ingresos correspondientes al mismo ejercicio presupuestario».

⁴ El artículo 134.6 de la CE «Toda proposición o enmienda que suponga aumento de los créditos o disminución de los ingresos presupuestarios requerirá la conformidad del Gobierno para su tramitación».

⁵ Se utiliza aquí el concepto de materia «financiera» como materia esencialmente integrada por dos elementos: ingresos y gastos públicos, y si bien el contenido de este trabajo se incluye en el ámbito del Derecho Presupuestario y del Gasto Público, se quiere hacer notar, como señalan MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO Y TEJERIZO LÓPEZ: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 15.ª ed., Tecnos Madrid 2004, pág. 31, «que la conexión entre el ingreso y el gasto público es la esencia de la actividad financiera y, por siguiente, su análisis científico debe realizarse en el marco de una disciplina, de forma unitaria, con una metodología común y bajo las directrices de unos principios comunes...». Esta afirmación es especialmente importante en este ámbito por una doble razón: en primer lugar porque si bien son numerosas las sentencias del Tribunal Constitucional (SSTC) que enjuician la utilización del Decreto-Ley en materia tributaria, son escasas las que, siquiera incidentalmente, se refieren a su utilización en materia presupuestaria, por lo que será preciso *proyectar* los parámetros constitucionales utilizados por el TC al ámbito presupuestario. Y en segundo lugar, indicar que esta descompensación jurisprudencial tiene su reflejo, asimismo, en el ámbito doctrinal, pues, como se observará, también son numerosos los estudios realizados en el ámbito del derecho tributario en relación con la utilización del Decreto-Ley, y escasas las aportaciones doctrinales en el ámbito presupuestario.

II. LA REGULACIÓN DE LOS CRÉDITOS EXTRAORDINARIOS Y SUPLEMENTOS DE CRÉDITO EN LA LEY GENERAL PRESUPUESTARIA

2.1. La naturaleza jurídica de los créditos extraordinarios y suplementos de crédito y su relación con los principios presupuestarios clásicos.

A tenor del artículo 51 de la LGP, los créditos extraordinarios y suplementos de crédito son instrumentos presupuestarios incluidos dentro del género de las modificaciones de crédito ⁶, y sirven, según el profesor PÉREZ ROYO, para atemperar el rigor del principio de especialidad presupuestaria, operando como verdaderas «válvulas de escape» y permitiendo flexibilizar la gestión presupuestaria del Ejecutivo ⁷.

Sin entrar a analizar el contenido y evolución de los principios presupuestarios –cuestión que supera el objeto de este trabajo ⁸–, sí conviene recordar que el mencionado principio de especialidad es uno de los principios presupuestarios clásicos junto con los de legalidad presupuestaria, unidad, universalidad, anualidad y equilibrio presupuestario.

Y en lo que aquí interesa, conviene precisar que el principio de especialidad hace referencia a un triple efecto limitativo sobre las posibilidades de gasto del Gobierno:

- La especialidad cuantitativa supone que cada crédito presupuestario debe emplearse en atender al gasto que se especifica en el mismo. Se regula en el artículo 27.2 de la LGP, que señala: «Los créditos presupuestarios de la Administración General del Estado... se destinarán exclusivamente a la finalidad específica para la que hayan sido autorizados por la Ley de Presupuestos Generales del Estado o por las modificaciones realizadas conforme a esta Ley».
- La especialidad cuantitativa deriva del carácter limitativo de los créditos, representando un máximo que no puede ser superado, se regula en el artículo 46 de la LGP, que establece: «Los créditos para gastos son limitativos. No podrán adquirirse compromisos de gasto ni

⁶ Señala el artículo 51 de la LGP que «La cuantía y finalidad de los créditos contenidos en los presupuestos de gastos sólo podrán ser modificadas durante el ejercicio, dentro de los límites y con arreglo al procedimiento establecido en los artículos siguientes mediante: a) transferencias; b) generaciones; c) ampliaciones; d) créditos extraordinarios y suplementos de crédito; e) incorporaciones».

⁷ PÉREZ ROYO: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 13.ª Ed., Civitas Madrid 2003, pág. 466.

⁸ Son múltiples las referencias doctrinales a los principios presupuestarios clásicos; a título meramente enunciativo se hace referencia aquí PÉREZ ROYO F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, págs. 463 y ss.; GARCÍA NOVOA, C. (Coord. PERFECTO YEBRA): *Manual de Derecho Presupuestario*, 1.ª Ed., Comares, Granada, 2001 págs. 66 y ss.; MARTÍNEZ LAGO, M.A. y GARCÍA DE LA MORA, L.: *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario* 1.ª Ed. Iustel 2004, págs. 203 a 213. MARTÍN QUERALT y otros: *op. cit.*, págs. 679 a 685 y CAZORLA PRIETO L.M.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. 5.ª Ed. Aranzadi 2004, págs. 191 a 208.

adquirirse obligaciones por cuantía superior al importe de los créditos autorizados en los estados de gastos, siendo nulos de pleno derecho los actos administrativos y las disposiciones generales con rango inferior a Ley que incumplan esta limitación...».

- La especialidad temporal deriva del carácter anual del Presupuesto y se regula en el artículo 49 de la LGP, que indica: «1. Con cargo a los créditos del estado de gastos de cada presupuesto sólo podrán contraerse obligaciones derivadas de adquisiciones, obras, servicios y demás prestaciones o gastos en general que se realicen en el propio ejercicio presupuestario, sin perjuicio de las salvedades establecidas en los apartados 2 y 3 del artículo 34 de la presente Ley. 2. Los créditos para gastos que en el último día del ejercicio presupuestario no estén afectados al cumplimiento de obligaciones ya reconocidas, quedarán anulados de pleno derecho, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 58 de la presente Ley».

Enumerados los principios presupuestarios clásicos y descrita de manera particular la regulación que del principio de especialidad realiza la LGP, es necesario resaltar que los créditos extraordinarios y suplementos de crédito constituyen una excepción al principio de especialidad en su ya mencionada triple acepción (cualitativa, cuantitativa y temporal)⁹, toda vez que estas modificaciones presupuestarias derivan de *necesidades sobrevenidas y en consecuencia no previstas* en la Ley de Presupuestos, y dan lugar a la creación de un crédito nuevo en el primer caso, o a la ampliación de alguno de los ya aprobados en el segundo.

Por otra parte, al realizarse fuera del marco aprobado en la Ley de Presupuestos, afectan también a los principios de unidad y universalidad¹⁰. Pero es que además, en su tramitación se requiere que se detallen los recursos que han de servir para financiar el nuevo crédito, lo que constituye asimismo una cautela normativa, que tiene por finalidad evitar que se modifique el nivel de equilibrio presupuestario o de déficit con el que se aprobaron los presupuestos inicialmente.

Son por lo tanto modificaciones presupuestarias *cualificadas*, en la medida que afectan no sólo a la triple dimensión del principio de especialidad presupuestaria, sino también a los principios de unidad, universalidad y singularmente tras la entrada en vigor de la LGEP al principio de equilibrio presupuestario, por lo que puede decirse que en última instancia afectan a la propia configuración del Presupuesto.

⁹ En este punto conviene señalar que si bien un sector de la doctrina entiende que los créditos extraordinarios y suplementos de crédito suponen una excepción al principio de especialidad en su triple acepción, véase en este sentido MARTÍNEZ LAGO, M.A. y GARCÍA DE LA MORA, L.: *op. cit.* pág. 215. En sentido contrario se manifiesta PASCUAL GARCÍA, J.: *Régimen Jurídico del Gasto Público. Presupuestación, Ejecución y Control*. 3.ª Ed. BOE Madrid, págs. 324 y 325 que indica que «El crédito extraordinario o el suplemento se integran en el estado de gastos del presupuesto vigente, respectivamente, como una partida nueva o como alteración de una partida existente. Su vigencia viene dada por el tiempo que reste desde su aprobación hasta el fin del ejercicio, momento en que se procede a la anulación de los remanentes; de ahí que no representen por sí mismos una excepción a la especialidad temporal, como algunos autores defienden...». En nuestro criterio, si bien en un plano teórico no suponen una excepción al principio de especialidad temporal, es necesario destacar (como se observará al analizar el RDL 7/2004, de 27 de septiembre), que su utilización *inadecuada* sí afecta de plano al mencionado principio de especialidad temporal.

¹⁰ MARTÍN QUERALT y otros: *op. cit.* pág. 680.

En consecuencia, la regulación actual del principio de especialidad *«ha modificado su alcance tradicional, articulándose de modo dialéctico, a través de las tres reglas generales (cualitativa, cuantitativa y temporal) y sus correspondientes excepciones»*¹¹, constituyendo los créditos extraordinarios y suplementos de crédito las excepciones más relevantes a las mencionadas reglas generales, lo que obliga a que su utilización se realice en un marco muy preciso¹².

2.2. Concepto y fundamento de los créditos extraordinarios y suplementos de crédito.

El crédito extraordinario supone, como ya hemos señalado con anterioridad, la concesión de una autorización presupuestaria para atender una necesidad no prevista en la Ley de Presupuestos. En tanto que por el suplemento de crédito se aumenta la cuantía de una autorización que se constata insuficiente. Son mecanismos que sirven para subsanar las inevitables imperfecciones de todo Presupuesto, entendido éste como acto de previsión¹³. Y ambas autorizaciones encuentran su fundamento en los apartados 5 y 6 del artículo 134.5 de la CE¹⁴, que señalan, respectivamente, que *«aprobados los Presupuestos Generales del Estado, el Gobierno podrá presentar proyectos de Ley que impliquen aumento del gasto público o disminución de los ingresos correspondientes al mismo ejercicio presupuestario»* y que *«toda proposición o enmienda que suponga aumento de los créditos o disminución de los ingresos presupuestarios requerirá la conformidad del Gobierno para su tramitación»*¹⁵. Este hecho es el que ha justificado la necesidad de regular por ley los créditos

¹¹ SOLER ROCH, M.T.: *La crisis de la concepción tradicional del Presupuesto*. VI Encuentros Técnicos de los OCEX Toledo, 1999, pág. 11.

¹² De manera muy ilustrativa se expresa CAZORLA PRIETO L.M.: *op. cit.* pág. 209, al señalar que *«estamos ante una técnica que puede perjudicar el ejercicio del control presupuestario por las Cortes Generales, por la desfiguración de la realidad presupuestaria que la fragmentación que propicia suele traer consigo»*.

¹³ GONZALO Y GONZÁLEZ, L.: *El sector público en España*. Dykinson 2002, pág. 131.

¹⁴ Un estudio desde un punto de vista histórico de la regulación del crédito extraordinario y el suplemento de crédito en el ordenamiento presupuestario español es el realizado por ANDREU MESTRE, A.: *Las modificaciones presupuestarias. Un análisis en el ordenamiento financiero del Estado y en el de las CCAA*. Lex Nova 2005, págs. 201 y ss. en donde señala que *«la primera regulación sistemática de los créditos extraordinarios y suplementos de crédito por el derecho español es la realizada por la Ley de Administración y Contabilidad de 1850, que ya distingue entre créditos adicionales y créditos extraordinarios. Estableciéndose más adelante en la Ley de Administración y Contabilidad de 1870 la necesidad de que fueran aprobados por Ley, permitiéndose sólo la aprobación por Decreto si las Cortes no estaban reunidas, posibilidad que recogió también la Ley de Administración y Contabilidad de 1911, y que sólo se suprimió con la entrada en vigor de la Ley General Presupuestaria de 1977»*.

¹⁵ Se hace necesario aquí, aunque sea brevemente, hacer referencia al hecho de que, en relación con estos dos apartados del artículo 134 de la CE, se ha planteado una intensa polémica doctrinal en torno a si su contenido es aplicable al proyecto de Ley de Presupuestos o si por el contrario se refiere exclusivamente a iniciativas legislativas posteriores a la aprobación. De ambas se considera más acertada la segunda, y defienden, entre otros, esta tesis GONZÁLEZ MÉNDEZ, A.: *«Ciclo presupuestario (I) Elaboración y aprobación del presupuesto»*. *Manual de Derecho Presupuestario*. Comares 2001, pág. 89, que indica que *la doctrina mayoritaria, haciendo una interpretación conjunta de los apartados quinto y sexto del artículo 134, entiende que ambas disposiciones aluden a créditos e ingresos «presupuestarios», esto es, se refieren a un presupuesto ya aprobado*. En el mismo sentido MARTÍNEZ LAGO, M.A.: *Ley de Presupuestos y Constitución*. Ed. Trotta Madrid

extraordinarios y suplementos de crédito. Al suponer un aumento del gasto público inicialmente aprobado por la Ley de Presupuestos ¹⁶, es por lo que su tramitación precisa de una nueva autorización legislativa ¹⁷ en la que, como veremos más adelante, se predetermina el concepto por el que se autoriza su uso. Comparten características con la aprobación de los Presupuestos (autorización por el Parlamento y facultades extraordinarias del Gobierno). Y, teniendo en cuenta que comportan una modificación de la autorización inicial, su tramitación requiere el cumplimiento de una serie de garantías, requisitos y límites, que se han incorporado en su regulación normativa, y que serán analizados a continuación.

2.3. Los créditos extraordinarios y suplementos de crédito en la anterior normativa presupuestaria.

Su regulación se contenía en el artículo 64 del Real Decreto Legislativo 1019/1988, de 23 de septiembre, por el que se aprobó el Texto Refundido de la LGP ¹⁸ (en adelante TRLGP); el mismo establecía como regla general que la concesión del crédito extraordinario o del suplemento de crédito correspondía a las Cortes Generales, por lo que en este sentido seguía la tra-

1998, pág. 178, que alude a la autolimitación de las Cámaras en el examen y enmienda de los Presupuestos vía reglamentaria y al hecho de que la tramitación del proyecto de Ley de Presupuestos no se halla limitado constitucionalmente, en tanto que sí lo ésta el normal procedimiento legislativo –posterior a la aprobación de la Ley de Presupuestos–, con el fin de que se respete, en la medida de lo posible, el plan financiero que está ejecutando el Gobierno. También BAYONA DE PEREGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.ª T.: *Materiales de Derecho Financiero*. Compás Alicante, 1997, pág. 136 o PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, ob. cit., pág. 471. Si bien conviene recordar que existe otra corriente doctrinal que entiende aplicables las limitaciones del artículo 134 al proyecto de Ley de Presupuestos, PÉREZ JIMÉNEZ, P.J.: «Las limitaciones a la iniciativa legislativa financiera en la CE». *Revista de Derecho Político* n.º 9, 1981.

¹⁶ En esta línea CORCUERA TORRES, A.: *Las modificaciones de los créditos presupuestarios competencia del Gobierno* McGraw-Hill, Madrid, 1996.

¹⁷ De manera muy ilustrativa SOLER ROCH, M.T. op. cit. págs. 18 y 19, señala que el carácter limitativo del crédito presupuestario exige que cuando se plantea la cobertura de un gasto nuevo, extraordinario o por importe superior al inicialmente previsto en el Presupuesto aprobado, haya de recurrirse a una nueva autorización legislativa; así lo requiere, además, la propia lógica del principio de competencia presupuestaria... todo ello determina que el ordenamiento regule dos tipos de modificaciones presupuestarias: las que requieren una nueva autorización del órgano legislativo o representativo y las que pueden tramitarse por el ejecutivo... las modificaciones presupuestarias que requieren nueva autorización legislativa son los suplementos de crédito y los créditos extraordinarios.

¹⁸ Artículo 64 del TRLGP: 1. Cuando haya de realizarse con cargo a los presupuestos del Estado algún gasto que no pueda demorarse hasta el ejercicio siguiente y no exista en ellos crédito o sea insuficiente y no ampliable, el consignado, el Ministro de Economía y Hacienda, previo informe de la Dirección General de Presupuestos y dictamen del Consejo de Estado, elevará al acuerdo del Gobierno la remisión de un proyecto de ley a las Cortes Generales de concesión de un crédito extraordinario, en el primer caso, o de su un suplemento de crédito en el segundo, y en el que se especifique el recurso que haya de financiar el mayor gasto público. 2. Si la necesidad de crédito extraordinario o suplementario se produjera en un Organismo Autónomo de los referidos en el número 1 del artículo 4 de esta Ley, se observarán las siguientes disposiciones: A) Cuando el crédito extraordinario o suplementario no suponga aumento en los créditos del Presupuesto del Estado, la concesión de uno u otro corresponderá al Ministro de Economía y Hacienda, si su importe no excede del 2 por 100 del presupuesto de gastos del Organismo autónomo en cuestión, y al Gobierno cuando, excediendo de dicho porcentaje, no supere el 5 por 100 del presupuesto de gastos del Organismo Autónomo, en el caso del apartado a) del número 1 del artículo 4 de esta Ley o del 10 cuando se trate de los Organismos Autónomos contemplados en el apartado b) de dicho artículo.

mitación establecida para los Presupuestos Generales del Estado ¹⁹, si bien el apartado segundo del citado artículo establecía como excepción que si la necesidad del crédito extraordinario o suplemento de crédito se producía en un Organismo Autónomo, la competencia para concederlo correspondería al Ministerio de Hacienda si su cuantía no excedía del 2 por 100 del presupuesto de gastos del organismo, y al Gobierno si superaba el 5 por 100, por lo que sólo cuando el importe excedía el citado porcentaje del 5 por 100, la tramitación del crédito en el ámbito del Organismo Autónomo seguiría la regla general, en la que se precisaba su aprobación a través de las Cortes Generales ²⁰.

Por lo que se refiere a los requisitos a los que se hacía referencia en el anterior artículo 64 del TRLGP, se pueden agrupar en requisitos procedimentales y requisitos financieros ²¹. Son requisitos procedimentales: a) el Informe de la Dirección General de Presupuestos sobre la inexistencia o insuficiencia de crédito oportuno y la urgencia del gasto; b) el Dictamen del Consejo de Estado, acerca de los mismos extremos; c) La elevación por el Ministro de Hacienda al Gobierno del correspondiente anteproyecto de ley de crédito extraordinario o de suplemento de crédito. Son requisitos financieros: a) la existencia de un gasto urgente; b) la insuficiencia presupuestaria; c) la especificación de los recursos que cubrirán el nuevo crédito. Dado que estos requisitos se recogen asimismo en la regulación que de los créditos extraordinarios o suplementos de crédito realiza la nueva LGP, nos remitimos a su epígrafe para su estudio detallado, si bien sí se quiere adelantar aquí que tanto el Consejo de Estado como el Tribunal de Cuentas vienen señalando históricamente que estos expedientes han sido utilizados frecuentemente sin que existan verdaderas razones de necesidad, urgencia o imprevisibilidad en el gasto ²².

Dichos porcentajes se aplicarán acumulativamente en cada ejercicio presupuestario. B) En el expediente de modificación presupuestaria, informará el Departamento ministerial al que esté adscrito el Organismo autónomo que lo promueva, debiendo justificarse la necesidad y urgencia del gasto, sin dejar de especificar el medio o recurso que ha de financiar el aumento que se proponga, ni la concreta partida presupuestaria a incrementar. C) El Gobierno dará trimestralmente cuenta a las Cortes Generales de los créditos extraordinarios y suplementos de crédito concedidos al amparo del apartado A) del presente número, mediante cuadro que tenga, al menos, el mismo detalle del respectivo presupuesto.

¹⁹ Vid. GARCÍA NOVOA, C. (Coord. PERFECTO YEBRA): «Ciclo Presupuestario (II). La ejecución del Presupuesto». *Manual de Derecho Presupuestario*. 1.ª Ed., Comares Granada 2001, pág. 118.

²⁰ Vid. GARCÍA NOVOA en la *op. cit.* en donde señala que la previsión del 10 por 100 para los Organismos Autónomos de carácter comercial, industrial, financiero o análogo carece de relevancia tras la Ley de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado (LOFAGE), dado que la mencionada ley suprimió este tipo de Organismos Autónomos de carácter comercial, industrial, financiero o análogo.

²¹ Vid. MARTÍN QUERALT y otros: *op. cit.* págs. 742 y 743.

²² Así, por ejemplo, en el dictamen de la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con la Cuenta General del Estado correspondiente al ejercicio 1990 (publicado por Resolución de los Presidentes del Congreso y del Senado, de 27 de diciembre de 1994), en una de sus resoluciones se insta al Gobierno para que «la autorización de créditos extraordinarios y suplementarios responda a auténticas razones de necesidad, urgencia e imprevisibilidad del gasto».

2.4. Los créditos extraordinarios y suplementos de crédito en la Ley General de Estabilidad Presupuestaria.

La LGEP ²³ ha introducido importantes novedades en relación con los procedimientos presupuestarios ²⁴, que afectan a todas las modificaciones de crédito y especialmente a los créditos extraordinarios y suplementos de crédito. Las tres innovaciones más importantes en relación con los procedimientos presupuestarios de la LGEP son la fijación de un límite de gasto coherente con los escenarios presupuestarios plurianuales previamente elaborados, el establecimiento de un Fondo de Contingencia de ejecución presupuestaria, con el que se han de atender las necesidades de carácter no discrecional y no previstas en el presupuesto inicialmente aprobado, y que se pueden presentar a lo largo del ejercicio presupuestario. Y por último la determinación de las consecuencias derivadas de las situaciones de déficit o superávit presupuestario.

De estas tres medidas es necesario detenerse en las dos primeras, por su relación directa con las modificaciones de crédito ²⁵, y en particular con los créditos extraordinarios y suplementos de crédito.

La fijación del límite de gasto coherente con el escenario presupuestario plurianual y su relación con la regulación de los créditos extraordinarios y suplementos de crédito, trae causa del artículo 12.2 de la LGEP ²⁶, en el que se conectan los proyectos de ley con incidencia presupuestaria que

²³ La consagración jurídica del principio de estabilidad presupuestaria a través de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria y la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria de la anterior, es consecuencia de la pertenencia de España a la Unión Europea y de lo establecido en el artículo 104 C 1 del Tribunal de la Comunidad Económica Europea (según la redacción que le dio el Tratado de Maastricht de 7 de febrero de 1992, el Pacto de Estabilidad y Crecimiento aprobado por el Consejo Europeo de Ámsterdam de junio de 1997 y lo acordado en el Consejo Europeo de Santa María de Feira de junio de 2000), que concreta la exigencia del equilibrio presupuestario o a lo sumo, déficit presupuestarios no superiores al 3 por 100.

Supera el contenido de trabajo el estudio particular de este principio, por lo que no nos detendremos en el examen detallado de estas leyes, pero por incidir en la regulación de las modificaciones de crédito, sí se quiere al menos apuntar que es un principio que se encuentra en plena redefinición tanto en el ámbito comunitario como en el ámbito estatal. Así señala FERNÁNDEZ ORDÓÑEZ, M.A. «La orientación estratégica de la política presupuestaria a medio plazo». *Presupuesto y Gasto Público* 38-1/2005, IEF, págs. 38 y 39, que siendo la estabilidad presupuestaria «uno de los ejes principales de la política económica del nuevo Gobierno, la experiencia demuestra que la estabilidad no se logra por Decreto, es necesario que exista un consenso con las administraciones implicadas, por lo que se debe reformar el marco legal del procedimiento de fijación de los objetivos de déficit de las CC.AA. y los EE.LL. de forma que no se vulnere el principio de autonomía financiera que la CE les reconoce y, por otro lado, la reforma de la Ley de Estabilidad configurará el objetivo de estabilidad a lo largo del ciclo económico, permitiendo que el saldo de las cuentas públicas oscile de acuerdo con la evolución de la economía».

²⁴ La propia exposición de motivos de la LGEP establece en su apartado V que la ley introduce importantes novedades que provocarán una modificación radical en los procedimientos presupuestarios del Estado.

²⁵ Explícitamente la citada exposición de motivos señala que el Fondo de Contingencia constituye un importante instrumento al servicio de la política fiscal que evita la tendencia expansiva del gasto a través de la aprobación de modificaciones de crédito.

²⁶ Señala el citado artículo 12.2 de la LGEP que «Los proyectos de Ley, las disposiciones reglamentarias, los actos administrativos, los contratos y los convenios de colaboración y cualquier otra actuación a los sujetos a que se refiere el artículo 2.1 a) y b) de la presente ley que tengan incidencias presupuestarias por comportar variaciones en los gastos públicos habrán de respetar el entorno financiero plurianual previsto en el párrafo anterior y, en consecuencia, para su aprobación deberán tener cabida en dichos escenarios presupuestarios plurianuales».

comporten variaciones en los gastos públicos, con el escenario presupuestario plurianual en donde se recogen los compromisos de gasto contenidos en la política presupuestaria. En consecuencia, y esto es lo relevante, la LGEP vincula estas modificaciones de crédito con el principio de equilibrio presupuestario ²⁷. Circunstancia que se manifiesta nítidamente, en los artículos 15 y 16 de la LGEP ²⁸, que están ubicados en la Sección 2.^a del Capítulo II del Título II dedicado al equilibrio presupuestario del sector público, y que se refieren respectivamente al *Fondo de Contingencia de ejecución presupuestaria* y a las *modificaciones de crédito*. De la dicción de los citados artículos, se deduce como novedad más sobresaliente, el anudamiento de estas modificaciones de crédito con su fuente de financiación, conexión que tiene una finalidad evidente, evitar que el Gobierno por sí mismo, altere el equilibrio presupuestario o el nivel de déficit con los que se aprobaron los Presupuestos ²⁹. En consecuencia, en lo que aquí interesa, conviene resaltar que la totalidad de los créditos extraordinarios, así como los suplementos de crédito, se financiarán a través del Fondo de Contingencia y, si éste hubiera sido agotado, su financiación se realizará mediante baja en otras partidas de gasto. El citado Fondo constituye por tanto un *colchón* ³⁰ para la ejecución del Presupuesto, y sirve de contrapunto a las posibles desviaciones que en la fase de ejecución del Presupuesto pudieran surgir con respecto al presupuesto aprobado ³¹.

²⁷ Se utiliza aquí el principio de equilibrio como la plasmación de la vieja regla de la Hacienda clásica que tiene su traslación actual en el principio de estabilidad presupuestaria, y que según señala PÉREZ ROYO, *op. cit.* pág. 461, supone la exclusión del déficit, que se contempla como algo excepcional, cuyas causas deben justificarse, y que dará lugar a un plan económico-financiero para su corrección.

²⁸ El artículo 15 regula el Fondo de Contingencia de ejecución presupuestaria y señala: 1. *Dentro del límite del gasto fijado anualmente para el Estado, se incluirá una Sección presupuestaria bajo la rúbrica «Fondo de Contingencia de ejecución presupuestaria» por importe del 2 por 100 del citado límite.* 2. *Este fondo se destinará, cuando proceda, a atender necesidades de carácter no discrecional y no previstas en el presupuesto inicialmente aprobado que puedan presentarse a lo largo del ejercicio.* 3. *La aplicación de la dotación incluida anualmente en el «Fondo de Contingencia de ejecución presupuestaria» requerirá la aprobación del Consejo de Ministros, a propuesta del Ministro de Hacienda.* 4. *El Gobierno, a través del Ministro de Hacienda, remitirá a las Comisiones de Presupuestos del Congreso de los Diputados y del Senado, y para su conocimiento, un informe trimestral sobre la aplicación del «Fondo de Contingencia de ejecución presupuestaria», del trimestre inmediatamente anterior.* 5. *El remanente de crédito a final de cada ejercicio anual en el «Fondo de Contingencia de ejecución presupuestaria», no podrá ser objeto de incorporación a ejercicios posteriores.* Y por otra parte el artículo 16, en el que se regulan las Modificaciones de crédito indica: *Los créditos extraordinarios, suplementos de crédito, ampliaciones e incorporaciones de crédito, en los términos previstos en el TRLGP y en otras disposiciones legales, se financiarán mediante el recurso al «Fondo de Contingencia de ejecución presupuestaria» o mediante baja en otros créditos.*

²⁹ En este punto PASCUAL GARCÍA *op. cit.* señala que «el TRLGP en la regulación de esta materia no tenía en cuenta para nada esta circunstancia. El propio Tribunal de Cuentas en el Informe Anual de 1998 ponía de relieve que «del total de modificaciones crediticias que suponen un mayor volumen de gasto autorizado, es decir, todas excepto las transferencias, sólo un importe de 538.195 millones de pesetas tenían financiación prevista en el respectivo acuerdo o Ley de modificación, lo que representa un 9 por 100. Las restantes modificaciones (exceptuadas las transferencias) –91%–, se han acordado sin que conste referencia alguna a los recursos que habían de financiarlas».

³⁰ PÉREZ ROYO: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, *ob. cit.*, pág. 479.

³¹ En esta línea TORIBIO, J.J.: «Bases y principios de la estabilidad presupuestaria». *Presupuesto y Gasto Público*, IEF 35 (2-2004) pág. 174, que señala que «... cabe esperar que cualquier posible desviación (presupuestaria) sea definitivamente eliminada mediante la gestión rigurosa del Fondo, en los términos citados. Se habrá dado así un paso muy importante hacia la credibilidad de los presupuestos y, en consecuencia, hacia su eficacia como instrumento de política económica».

Por último, conviene resaltar que si bien en esta exposición se ha hecho referencia de manera indistinta a los créditos extraordinarios y suplementos de crédito, tras la creación del citado Fondo de Contingencia, es preciso hacer referencia a una especialidad en relación a la tramitación de los suplementos de crédito, y que ha sido puesta de manifiesto por ORÓN MORATAL al indicar que *en el caso de que se vaya a atender una necesidad ya parcialmente dotada no sería necesario acudir a la modificación presupuestaria del suplemento de crédito, sino a la transferencia de crédito, puesto que el Fondo de Contingencia ya es un crédito presupuestario y por ello el suplemento de crédito debiera estar previsto únicamente para aquellos casos en los que no se acuda al Fondo de Contingencia o no se financie con cargo a bajas en otros créditos* ³².

La profunda modificación operada en las modificaciones de crédito por la LGEP, ha sido puesta de manifiesto por la doctrina ³³, y ha obligado a que la nueva LGP incorpore la novedosa regulación contenida en la LGEP, circunstancia que se va a estudiar en el epígrafe siguiente.

2.5. Los créditos extraordinarios y suplementos de crédito en la nueva Ley General Presupuestaria.

Con carácter previo, aunque sea brevemente, conviene enmarcar el contexto normativo que da origen a la nueva LGP, pues, como veremos inmediatamente, este entorno determina la regulación que esta Ley realiza de las modificaciones de crédito en general, y de los créditos extraordinarios y suplementos de crédito en particular. La LGP es consecuencia directa de la disposición final 1.ª de la LGEP ³⁴, y completa una trascendente reforma de la normativa presupuestaria y del gasto público llevada a cabo en los últimos años ³⁵, que se enmarca en una reforma profunda del régimen jurídico de la Hacienda Pública emprendida a partir del año 2000 ³⁶. Comparten

³² ORÓN MORATAL G.: *Prólogo a la 3.ª Edición de la Legislación presupuestaria*. Tecnos 2004, pág. 27. En los mismos términos ANDREU MESTRE, A.: *Las modificaciones presupuestarias. Un análisis en el ordenamiento financiero del Estado y en el de las CC.AA.* Lex Nova 2005, págs. 238 y 239.

³³ PASCUAL GARCÍA, J. en la *op. cit.* señalaba con anterioridad a la aprobación de la LGP que «la caótica distribución de competencias actual debería basarse en el futuro en la forma de financiación (con el Fondo, con nuevos recursos, o con baja) y en el mayor o menor distanciamiento de los nuevos gastos respecto a los objetivos del presupuesto inicial, de tal manera que el nivel de competencia (Gobierno, Ministro de Hacienda y Ministros), se elevará en la medida en que la modificación se alejara de aquellos objetivos iniciales. Y en el caso no contemplado, pero no descartable a priori, de que los aumentos de crédito se hubieran de financiar con endeudamiento, la aprobación debería hacerse por ley, a menos que su destino fuera hacer frente a obligaciones de origen legal».

³⁴ Con carácter general la disposición final 1.ª de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria establece que «El Gobierno remitirá a las Cortes Generales en el plazo de seis meses a partir de la publicación de esta Ley un Proyecto de Ley General Presupuestaria».

³⁵ Reforma presupuestaria iniciada con la Ley 18/2001, General de Estabilidad Presupuestaria y la Ley Orgánica 5/2001 complementaria de la anterior, continuada con la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, y culminada con la aprobación de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

³⁶ En este contexto se enmarcan igualmente la Ley 58/2003 General Tributaria y la Ley 33/2003 del Patrimonio de las Administraciones Públicas.

estos nuevos textos legales toda una serie de objetivos y principios comunes (adaptación del régimen jurídico de la Hacienda Pública a la realidad del Estado descentralizado, y a la nueva configuración de la Administración General del Estado, actualización del régimen jurídico de la Hacienda Pública, etc.)³⁷.

Por lo tanto, la regulación de los créditos extraordinarios y suplementos de crédito en la nueva LGP, participa en primer lugar de los principios y objetivos que informan la novedosa regulación de la Hacienda Pública (tanto en su vertiente del ingreso como del gasto) y en segundo lugar se enmarca en los fundamentos de la reciente reforma de la normativa presupuestaria³⁸.

La regulación de estas modificaciones de crédito en la nueva LGP tiene, por lo tanto, su base en los objetivos contenidos en la Ley 18/2001, que tienen su fundamento último, como ya hemos señalado en el epígrafe anterior, en la necesidad de garantizar el mantenimiento del equilibrio presupuestario³⁹, y sirve por lo tanto de complemento a los artículos 15 y 16 de la LGEP.

Es decir la LGP completa la regulación contenida en LGEP, concretando cuestiones no abordadas en esta última norma (por ejemplo la LGEP, no distinguía si las necesidades que justificaban la existencia de las modificaciones de crédito surgían de operaciones financieras o no financieras, como tampoco diferenciaba si las obligaciones procedían de ejercicios cerrados o del propio ejercicio⁴⁰), por lo tanto la nueva LGP, en relación con estas modificaciones presupuestarias, continúa el

³⁷ Indica URÍA FERNÁNDEZ F.: *Presupuesto y Gasto Público*, IEF 35-(2/2004), págs. 204 y 205 que «Estas iniciativas comparten una serie de objetivos y principios que podríamos agrupar del modo siguiente: 1. Una actualización del régimen jurídico de la Hacienda Pública, derogando al mismo tiempo un conjunto normativo preconstitucional o de origen preconstitucional. 2. Una adaptación del régimen jurídico de la Hacienda Pública a la realidad del Estado descentralizado y a la nueva configuración de la Administración General del Estado y de sus personificaciones dependientes, derivada, fundamentalmente de la LOFAGE. 3. Una modernización de los procedimientos y modos de actuación de los órganos dependientes del Ministerio de Hacienda, tratando de aprovechar las ventajas derivadas de la utilización intensiva de las nuevas tecnologías a fin de lograr una tramitación más eficiente de esos procedimientos».

³⁸ El análisis de las novedades y objetivos de la nueva LGP traspasa el contenido del presente trabajo de investigación, si bien, como los mencionados objetivos afectan directamente a nuestro objeto de estudio, se recogen sucintamente los objetivos más destacables de la nueva ley. Señala SÁNCHEZ REVENGA, J.: «Los Presupuestos en la nueva Ley General Presupuestaria». *Presupuesto y Gasto Público*, IEF 2/2004, págs. 212 y ss., que los aspectos más destacables pueden resumirse en los puntos que figuran a continuación: a) *Recoge las prescripciones contenidas en la Ley General de Estabilidad Presupuestaria*; b) *Actualiza el procedimiento de elaboración de los Presupuestos Generales del Estado, acomodándolos a las prescripciones de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria y al esquema organizativo actual del Sector Público Estatal*; c) *Mejora la eficiencia de la gestión presupuestaria, flexibilizando las autorizaciones para las modificaciones presupuestarias. Simplifica el trámite de los créditos extraordinarios y suplementos de crédito, cuando su financiación es con cargo al Fondo de Contingencia*; d) *Optimiza la gestión de la tesorería del Estado*; e) *Flexibiliza en ciertos aspectos el principio de presupuesto anual dando un nuevo enfoque a los gastos plurianuales*.

³⁹ Como señala GARCÉS SANAGUSTÍN, M.: *La estabilidad presupuestaria en el derecho español*, IEF 2004, pág. 93, «... a pesar de los objetivos loables de equilibrio o superávit que informarán la elaboración y aprobación de los Presupuestos Generales del Estado, la relajación de la fase de ejecución sobre la base de la aprobación de modificaciones presupuestarias de gasto, haría inviable el cumplimiento de los objetivos del Gobierno».

⁴⁰ GARCÉS SANAGUSTÍN, M. (Dir.) *op. cit.* señala «que es inevitable que la Ley General Presupuestaria introduzca la coherencia deseada entre el nuevo sistema de ejecución del presupuesto, a fin de que se rediseñen las figuras modificativas, en línea con las limitaciones que la nueva norma establece».

camino trazado en su exposición de motivos *aspirando a conseguir una mayor racionalización del proceso presupuestario, y continuando el camino iniciado por las Leyes de Estabilidad Presupuestaria, a las que desarrolla* ⁴¹.

La regulación en la nueva LGP de los créditos extraordinarios y suplementos de crédito del Estado se recoge en su artículo 55 que señala:

1. Cuando haya de realizarse con cargo al Presupuesto del Estado algún gasto que no pueda demorarse hasta el ejercicio siguiente, y no exista crédito adecuado o sea insuficiente y no ampliable el consignado y su dotación no resulte posible a través de las restantes figuras previstas en el artículo 51, deberá procederse a la tramitación de un crédito extraordinario o suplementario del inicialmente previsto. La financiación de éstos se realizará de la forma que se indica a continuación:
 - i. Si la necesidad surgiera en operaciones no financieras del Presupuesto, el crédito extraordinario o suplementario se fijará mediante baja en los créditos del Fondo de Contingencia o en otros no financieros que se consideren adecuados.
 - ii. Si la necesidad surgiera en operaciones financieras del Presupuesto, se financiará con Deuda Pública o con baja en otros créditos de la misma naturaleza.
2. El Ministro de Hacienda propondrá al Consejo de Ministros la remisión de un proyecto de ley a las Cortes Generales previo informe de la Dirección General de Presupuestos y dictamen del Consejo de Estado en los siguientes casos:
 - i. Cuando se trate de créditos extraordinarios para atender obligaciones de ejercicios anteriores, tanto si se financia mediante baja en el Fondo de Contingencia como con baja en otros créditos, o cuando se trate de suplementos de crédito para atender obligaciones de ejercicios anteriores, cuando hayan de financiarse con baja en otros créditos.
 - ii. Cuando se trate de créditos extraordinarios o suplementarios para atender obligaciones del propio ejercicio cuando se financien con baja en otros créditos.
 - iii. Cuando se trate de créditos extraordinarios o suplementarios que afecten a operaciones financieras del Presupuesto.
3. El Consejo de Ministros autorizará los créditos extraordinarios para atender obligaciones del ejercicio corriente, así como los suplementos de crédito cuando se financien con baja en el Fondo de Contingencia.

Y las reglas para los créditos extraordinarios y suplementarios de los Organismos Autónomos se contienen en el artículo 56 del citado texto legal.

⁴¹ Con carácter general la disposición final 1.ª de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria establece que «El Gobierno remitirá a las Cortes Generales en el plazo de seis meses a partir de la publicación de esta ley un Proyecto de Ley General Presupuestaria».

2.5.1. Los créditos extraordinarios y suplementos de créditos del Estado (art. 55 de la LGP).

En este precepto, como ya se ha señalado en la introducción del presente estudio, y tomando como base lo expresado en la exposición de motivos de la LGP en relación con las modificaciones de crédito, se reorganizan y sistematizan las normas que regulan los créditos extraordinarios y suplementos de crédito, como consecuencia básicamente de la creación por la LGEP del denominado Fondo de Contingencia, que tiene por objeto hacer frente a necesidades inaplazables de carácter no discrecional.

Una primera aproximación a la novedosa regulación de esta materia, ha de partir de la posibilidad de que el Consejo de Ministros pueda autorizar créditos extraordinarios para atender obligaciones del ejercicio corriente, así como los suplementos de crédito cuando se financien con baja en el Fondo de Contingencia. Circunstancia que si bien facilita la ejecución presupuestaria realizada por el Ejecutivo ⁴², ha sido objeto de valoraciones doctrinales contrapuestas. Dado que un sector doctrinal ha entendido que la citada posibilidad atenta contra el principio de legalidad presupuestaria puesto que el Consejo de Ministros podrá, cuando se produzcan las circunstancias previstas en el apartado tercero del artículo 55 de la LGP, aprobar unilateralmente los créditos extraordinarios o suplementos de crédito ⁴³; en tanto que otro sector doctrinal entiende que esta competencia del Ejecutivo no vulnera el principio de legalidad presupuestaria en la medida en que estos créditos extraordinarios y suplementos de crédito se financian con cargo al Fondo de Contingencia y corresponde a este mismo órgano (el Ejecutivo) autorizar la disposición de dicho Fondo ⁴⁴.

⁴² Resulta interesante el vínculo (laxitud/rigidez) que en relación a este extremo realiza URÍA FERNÁNDEZ F.: *op. cit.*, pág. 208 al señalar que «la disminución de la rigidez en la ejecución de los créditos presupuestarios (constituye) lógica contrapartida al establecimiento de un límite de gasto no financiero para la Administración General del Estado».

⁴³ Vid. CAZORLA PRIETO, L.M. *op. cit.* pág. 210, señala que «las exigencias contenidas en el artículo 55.3 no pueden enmascarar el atentado contra el principio de legalidad presupuestaria que esta forma de proceder entraña». En la misma línea MARTÍNEZ LAGO, M.A. y GARCÍA DE LA MORA, L. *op. cit.* pág. 216, «la aprobación por el propio Ejecutivo de estas variaciones presupuestarias si se encaminan a la financiación de obligaciones del propio ejercicio, tal y como prevé el artículo 55.3 LGP, nos parece una limitación, no prevista constitucionalmente, de las facultades de las Cortes Generales sobre el gasto público. En lugar de aprobar la modificación las Cámaras pasan a recibir simplemente información del empleo dado por el Gobierno al Fondo de Contingencia y no de forma puntual, cada vez que el mismo autorizase créditos extraordinarios o suplementarios del ejercicio corriente, sino trimestralmente». También ORON MORATAL *op. cit.* pág. 27 indica que «Así, alterando el clásico principio de competencia entre Gobierno y Cortes la nueva LGP inclina aún más la balanza a favor del Gobierno, permitiendo que el Consejo de Ministros pueda aprobar créditos extraordinarios o suplementos de crédito con cargo al Fondo de Contingencia, lo que lleva a que esas modificaciones en función del caso concreto ya no deban tramitarse como proyecto de Ley y aprobarse por las Cortes».

⁴⁴ Vid. SÁNCHEZ REVENGA, J.: «El Presupuesto en la nueva LGP». *Presupuesto y Gasto Público*, IEF 35-(2/2004) pág. 228, al señalar que «con este esquema, se respetan escrupulosamente las competencias de las Cortes Generales en este campo, en la medida en que las modificaciones presupuestarias que les son sometidas impliquen variaciones en el presupuesto previamente aprobado por las Cámaras o incremento de gasto, al igual que en la normativa anterior, circunstancias éstas que sin embargo no concurren cuando la financiación es a cargo del Fondo de Contingencia que ya figura, precisamente para esta finalidad, consignado en el presupuesto inicial aprobado por las Cortes». En los mismos términos el Consejo de Estado en el Informe al anteproyecto de LGP de fecha 10-07-2003, n.º de exp. 2096/2003 que indica que «Los créditos extraordinarios y los suplementos de crédito que se financien con cargo al Fondo (de Contingencia) no implican una modificación de la Ley de Presupuestos Generales del Estado ni afectan a la ordenación presupuestaria en ella contenida, por lo que es lógico que, como regla general, no precisen para su aprobación de una norma con rango de Ley, la cual resulta imprescindible cuando se vean afectados los términos de la autorización parlamentaria al Gobierno

En nuestro criterio, la primera interpretación constituye la valoración más acertada y respetuosa con el principio de legalidad presupuestaria, en la medida en que la posibilidad de aprobación de créditos extraordinarios o suplementos de crédito por el Ejecutivo, en las circunstancias previstas en el artículo 55.3 de la LGP, supone un factor añadido en la crisis del principio clásico de competencia, aumentando la supremacía del Gobierno en el proceso presupuestario ⁴⁵.

Otra novedad trascendental en la regulación de estas modificaciones presupuestarias deriva de la forma de financiación de los créditos extraordinarios y suplementos de crédito ⁴⁶, establecida en el apartado II del artículo 55 de la LGP. Pues conforme al citado precepto:

- La aprobación de estos créditos es competencia del Ejecutivo, si su financiación se lleva a cabo con cargo al Fondo de Contingencia, y su finalidad es atender obligaciones del ejercicio corriente.
- En tanto que se precisará la tramitación de un proyecto de ley por las Cortes Generales, previo informe de la Dirección General de Presupuestos, y dictamen del Consejo de Estado, cuando:
 - a) los créditos extraordinarios sirvan para financiar obligaciones de ejercicios anteriores,
 - b) los créditos extraordinarios y suplementos de crédito atiendan a obligaciones del propio ejercicio y se financien con baja en otros créditos,
 - c) cuando afecten a operaciones financieras.

Por tanto la nueva ley introduce un nuevo requisito para la concesión de créditos extraordinarios y suplementos de crédito, consistente en la correcta *financiación del mayor gasto público que dichas modificaciones de crédito comportan* ⁴⁷ y viene a poner freno a la irregular (cuando no exis-

para disponer de los fondos públicos. Desde esta perspectiva se considera correcto el contenido del artículo 55 en la medida en que garantiza la intervención del Poder Legislativo en todo supuesto que afecte a las dotaciones presupuestarias en vigor y que implique una dotación adicional».

⁴⁵ En relación con la crisis de los principios presupuestarios clásicos y en particular del principio de competencia. Vid. SOLER ROCH, M.T. «La crisis de la concepción tradicional del Presupuesto». VI Encuentros Técnicos de los OCEX. Toledo, 1999 pág. 6, que señala que «aquellos principios políticos y económicos se han visto, en la segunda mitad del s. XX, profundamente alterados. Los efectos generadores del proceso de crecimiento de los gastos públicos, han dejado atrás la vieja concepción presupuestaria basada en la primacía del órgano legislativo y en el cumplimiento riguroso de la autorización presupuestaria».

⁴⁶ En la anterior normativa presupuestaria existía la obligación de concretar los recursos que habían de financiar el crédito extraordinario o el suplemento de crédito, pero no se establecía cómo se tenía que realizar esta financiación, por lo que lo habitual era acudir al recurso de la Deuda Pública.

⁴⁷ Como señala el Dictamen del Consejo de Estado de fecha 23-09-2004 «Allí donde el texto refundido de la Ley General Presupuestaria dejaba libertad para determinar los recursos a emplear en la financiación, exigiendo únicamente que el proyecto de ley de concesión del crédito especificase dichos recursos, la nueva Ley General Presupuestaria contiene reglas muy precisas, y así, con arreglo a lo establecido, en el apartado 1 del artículo 55 de la LGP, cuando la necesidad que está en la base del crédito extraordinario o del suplemento de crédito debe financiarse mediante baja en los créditos del Fondo de Contingencia o en otros no financieros que se consideren adecuados y cuando la necesidad surja en operaciones financieras del presupuesto, el crédito debe financiarse con Deuda Pública o con baja en otros créditos de la misma naturaleza».

tente) financiación de los créditos extraordinarios y suplementos de crédito que se había producido con la anterior LGP ⁴⁸.

En definitiva, la nueva LGP condiciona la concesión de los créditos extraordinarios y suplementos de crédito a los tres requisitos clásicos que contenía el anterior artículo 64 del TRLGP (legitimidad, urgencia del gasto e inexistencia de crédito suficiente en los Presupuestos Generales del Estado del ejercicio corriente para satisfacerlo), a los que añade, para su aprobación, el cumplimiento de otros dos:

- el primero, de carácter cuantitativo y que deriva de la existencia del Fondo de Contingencia de Ejecución Presupuestaria, dotado con el 2 por 100 del total de gastos para operaciones no financieras, destinado a financiar, entre otras modificaciones, los créditos extraordinarios y suplementos de crédito, de conformidad con lo previsto en el artículo 55 de la LGP, constituyendo un límite vinculante y permanente para las Leyes anuales de Presupuestos ⁴⁹,
- el segundo, de carácter cualitativo, y es el que condiciona la forma de financiación del crédito extraordinario o suplemento de crédito en función de que su origen derive de una operación financiera o no financiera, aunque en este punto conviene significar que la LGP no define dichas operaciones ⁵⁰, por lo que se hace necesario aclarar que el gasto en operaciones no financieras: incluye las operaciones corrientes y las de capital ⁵¹, en tanto que las operaciones financieras incluyen los capítulos 8 (activos financieros) y 9 (pasivos financieros) ⁵².

⁴⁸ Indica a título ejemplificativo MARTÍNEZ LAGO, M.A.: *Ley de Presupuestos y Constitución*, 1998, pág. 263, que en los Reales Decretos-Leyes 7/1985, 6/1989 y 3/1992 no se indicó la forma de financiación de los créditos adicionales, en tanto que se financiaron incorrectamente los suplementos de crédito o los créditos extraordinarios con minoración de otros créditos, o recurriendo a créditos no empleados aún, en los Reales Decretos-Leyes 4/1983, 5/1983, 7/1983, 4/1987 y 5/1988.

⁴⁹ Con anterioridad a la creación del Fondo de Contingencia ya existían limitaciones –aunque no uniformes– a las modificaciones presupuestarias en las propias Leyes anuales de Presupuestos, como señalan FUENTES A. y MARCOS C.: *Créditos Iniciales y Gastos de la Administración General del Estado. Indicadores de credibilidad y eficacia (1988-2001)*, Doc. N.º 28/03 IEF pág. 7, «A lo largo del tiempo se han ido introduciendo o eliminando limitaciones a las modificaciones presupuestarias en las propias Leyes anuales de Presupuestos (en el Título I, Capítulo II, sobre normas de modificación y ejecución de créditos presupuestarios)... Así se limita el volumen máximo posible de dichos créditos extraordinarios o suplementos de créditos en relación con los créditos iniciales. Limitaciones que han sufrido diversos avatares: 2,5 por 100 de los créditos iniciales en 1990; 5 por 100 en 1991 y 1992; 3 por 100 en 1993-1995; en 1997 el límite desapareció».

⁵⁰ Circunstancia que fue observada por el Consejo de Estado en su dictamen 2096/2003, relativo al anteproyecto de LGP al indicar que no concretaba qué operaciones podían calificarse como financieras y cuáles no.

⁵¹ El gasto en operaciones corrientes es el derivado de la actividad normal del Estado y es el resultado de sumar las cuantías gastadas en los capítulos 1 a 4 (personal, adquisición de bienes y servicios corrientes, gastos financieros y transferencias corrientes) y el gasto en operaciones de capital es el resultado de sumar las cuantías gastadas en los capítulos 6 (inversiones reales) y 7 (transferencias de capital).

⁵² Los gastos en activos financieros significan un aumento de los derechos financieros en manos del Estado e incluyen: concesiones de préstamos, adquisición de acciones y participaciones, constitución de depósitos y fianzas y aportaciones patrimoniales. Los gastos en pasivos financieros suponen una disminución de las obligaciones de carácter financiero del Estado e incluyen: amortización de deudas y préstamos y devolución de depósitos y fianzas.

Tomando como base estos dos nuevos requisitos, cabe concluir que la nueva LGP ha introducido una trascendental modificación en esta materia, que consiste en que los créditos extraordinarios y suplementarios pueden ser aprobados por el Consejo de Ministros, siempre que se financien con cargo al Fondo de Contingencia de ejecución presupuestaria y deriven de necesidades inaplazables que se presenten durante el ejercicio presupuestario y que tengan su origen en operaciones no financieras; en los demás supuestos en los que resulte necesario aprobar suplementos de crédito o créditos extraordinarios, se remitirá a las Cortes Generales el oportuno proyecto de ley para la aprobación del correspondiente crédito. Modificación que tiene como fundamento último que las cuantías de los créditos aprobados por el Parlamento, sean *un verdadero límite máximo del gasto total*, y no un mínimo que se vea ampliamente sobrepasado ⁵³.

2.5.2. *Los créditos extraordinarios y suplementos de créditos de los Organismos Autónomos (art. 56 de la LGP).*

El artículo 56 de la LGP establece las reglas para la aprobación de los créditos extraordinarios y suplementarios de los Organismos Autónomos. Su apartado III (que se transcribe a continuación), introduce importantes cambios en la determinación de la competencia para autorizar créditos extraordinarios o suplementarios:

3. Las competencias para autorizar créditos extraordinarios o suplementarios corresponderán:
 - a) A los Presidentes o Directores de los organismos hasta un importe del 10 por 100 del correspondiente capítulo de su presupuesto inicial de gastos, cuando no supere la cuantía de 500.000 euros, excluidos los que afecten a gastos de personal o a los contemplados en el apartado 2 del artículo 43 de esta ley, dando cuenta al Ministro de que dependen y al Ministro de Hacienda.
 - b) Al Ministro de Hacienda cuando, superándose alguno de los anteriores límites, no se alcance el 20 por 100 del correspondiente capítulo de su presupuesto inicial de gastos ni supere la cuantía de 1.000.000 de euros. Asimismo, le corresponderá la autorización de los que se encuentren entre los supuestos de exclusión a que se refiere el párrafo a) siempre que su cuantía no supere los límites establecidos en este apartado.
 - c) Al Consejo de Ministros en los restantes casos.

⁵³ FUENTES A. y MARCOS C.: *op. cit.* señalan que en el período 1988-2001 la información indica que se ha producido un crecimiento sistemático y muy elevado de los créditos definitivos sobre los créditos iniciales. Siendo el crecimiento promedio registrado entre los créditos iniciales y los créditos definitivos para el total del gasto en el período del 19,8 por 100, con un máximo del 31,8 por 100 en 1989 y con otro máximo en 1997 del 29,8 por 100. El mínimo corresponde al año 1994 (6%).

El artículo flexibiliza en gran medida el régimen de aprobación de estas modificaciones de crédito en los Organismos Autónomos, justificándose este hecho por algunos en la mayor agilidad que precisa el funcionamiento de estos organismos ⁵⁴. En nuestro criterio, como ya se señaló en el apartado anterior al analizar el artículo 55 de la LGP, la mayor flexibilidad en la aprobación que establece este apartado III, si bien puede resultar eficiente, difumina la aplicación del principio de legalidad, y no debiera olvidarse que su fundamento último deriva del artículo 134.5 de la CE, que obliga a regular por ley todo aumento del gasto público del inicialmente aprobado y que deba cubrirse con la concesión de nuevos créditos ⁵⁵.

Para finalizar este apartado, señalar que el apartado III, modifica el índice a tener en cuenta para determinar el órgano competente para la aprobación de estas modificaciones presupuestarias, dado que la nueva LGP relaciona el porcentaje que represente el crédito extraordinario o suplementario con el presupuesto inicial del correspondiente *capítulo*, y el artículo 64.2 de la anterior LGP establecía estos porcentajes por referencia *al presupuesto de gastos*, sin referirse al capítulo correspondiente ⁵⁶.

III. LA REGULACIÓN DE LOS CRÉDITOS EXTRAORDINARIOS Y SUPLEMENTOS DE CRÉDITO A TRAVÉS DE DECRETO-LEY

Con carácter previo conviene realizar una precisión metodológica que consiste en que, si bien se va a realizar un estudio particular de la regulación de la materia presupuestaria a través de Decreto-Ley, este estudio parte de la conexión existente entre los ingresos y gastos públicos ⁵⁷, por lo que se tendrán también presentes los estudios doctrinales y los pronunciamientos jurisprudenciales que tienen como objeto la utilización del Decreto-Ley en materia tributaria ⁵⁸, aunque, como veremos a lo

⁵⁴ SÁNCHEZ REVENGA, J.: *op. cit.*, pág. 228. En la misma línea PASCUAL GARCÍA, J.: *op. cit.* pág. 325, que ya señalaba en relación con la distinta distribución competencial de los créditos extraordinarios y suplementarios, según derivasen del Estado o de sus Organismos Autónomos en razones prácticas, ya que «en caso contrario se obstaculizaría su gestión administrativa, pues el elevado número de organismos existentes genera numerosos expedientes que podrían bloquear la actividad de las Cortes».

⁵⁵ Vid. CORCUERA TORRES, A.: «Las limitaciones para modificar las Leyes de Presupuestos Generales del Estado en la CE de 1978», en *Estudios sobre el ordenamiento jurídico español. Libro conmemorativo del X aniversario de la Facultad de Derecho de Burgos*. Universidad de Burgos-Caja de Burgos. Burgos 1996.

⁵⁶ Es importante tener en cuenta esta circunstancia, sobre todo en aquellos supuestos en los que los créditos extraordinarios o suplementarios afecten a varios capítulos.

⁵⁷ Como señala HERRERA MOLINA, P.M.: *Metodología del derecho financiero y tributario*. Doc. N.º 6/2003 IEF. La unidad del Derecho Financiero se ha defendido desde diversas perspectivas y si bien no es posible aplicar a los gastos públicos los esquemas conceptuales elaborados en el seno del Derecho Tributario, sí se puede afirmar la existencia de una relativa unidad del Derecho Financiero. El mismo autor hace referencia asimismo al papel del presupuesto como institución central del Derecho Financiero. Vid. en los mismos términos a RODRÍGUEZ BEREJO: *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, IEF Madrid 1976, págs. 158 y ss. También SAINZ DE BUJANDA F.: *Sistema de Derecho Financiero I* pág. 495 o ROSEMBUJ, T.: *Elementos del Derecho Tributario (I)*, PPU, Barcelona, 1988, pág. 19.

⁵⁸ Se matiza por lo tanto la afirmación realizada por CALVO VÉRGEZ, J.: *Problemática del principio de reserva de Ley en materia presupuestaria: Algunas consideraciones sobre el alcance de la delegación legislativa y del Decreto-Ley*, pág. 61, que señala que «la utilización de la figura del Decreto-Ley en materia presupuestaria se trata de una cuestión, a nuestro juicio, que ha de ser analizada de forma separada a su repercusión en el ámbito tributario...».

largo de la exposición, los principios que informan la utilización del Decreto-Ley en este ámbito no se proyectan automáticamente al ámbito presupuestario, sino que requieren una adaptación para su aplicación a esta vertiente de la disciplina financiera.

3.1. La regulación de la materia tributaria a través de Decreto-Ley.

Dispone el artículo 86 de la CE que:

1. En caso de extraordinaria y urgente necesidad, el Gobierno podrá dictar disposiciones legales provisionales que tomarán la forma de Decretos-Leyes y que no podrán afectar al ordenamiento de las instituciones básicas del Estado, a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I, al régimen de las Comunidades Autónomas ni al derecho electoral general.
2. Los Decretos-Leyes deberán ser inmediatamente sometidos a debate y votación de totalidad al Congreso de los Diputados, convocado al efecto si no estuviere reunido, en el plazo de treinta días siguientes a su promulgación. El Congreso habrá de pronunciarse expresamente dentro de dicho plazo sobre su convalidación o derogación, para lo cual el Reglamento establecerá un procedimiento especial y sumario.
3. Durante el plazo establecido en el apartado anterior las Cortes podrán tramitarlos como proyectos de ley por el procedimiento de urgencia.

Se define por lo tanto el Decreto-Ley como toda norma con rango de ley que emana, por vía de excepción, de un órgano que no tiene el poder legislativo, concretamente el Gobierno o Consejo de Ministros, y a la que se sujeta un procedimiento de revisión parlamentaria y que tiene importantes limitaciones materiales ⁵⁹.

Como ya se ha señalado, se va analizar aquí la posibilidad de modificar unos Presupuestos aprobados a través del Decreto-Ley. Con este fin se hace preciso contextualizar dicho estudio en un doble marco: el primero, de carácter general, supone analizar su utilización en la otra vertiente del Derecho Financiero (la del ingreso), y el segundo, más concreto, supone estudiar su utilización en las diversas fases del ciclo presupuestario.

Su utilización en el ámbito tributario ha sido objeto de variados y valiosos estudios doctrinales ⁶⁰, y ha sido asimismo fuente de numerosos pronunciamientos jurisprudenciales tanto del TC

⁵⁹ Esta definición responde al concepto de Decreto-Ley que incorporan GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R.: *Curso de Derecho Administrativo*, Vol. 1, Civitas, Madrid, 1983, pág. 161.

⁶⁰ Pueden consultarse, entre otros, los trabajos de FALCÓN Y TELLERÍA R.: «El Decreto-ley en materia tributaria». *Revista Española de Derecho Constitucional* n.º 10, 1984, págs. 182 y ss.; PÉREZ ROYO, F.: «Principio de legalidad, deber de contribuir y Decretos-Leyes en materia tributaria». *Revista Española de Derecho Constitucional* n.º 13 págs. 41 y ss.; PALAO TABOADA «La disminución retroactiva de bonificaciones fiscales y los Decretos-Leyes en materia tributaria».

como del Tribunal Supremo ⁶¹. Sin perder la perspectiva que en este trabajo interesa, es decir, la aprobación de créditos extraordinarios y suplementos de crédito a través de Decreto-Ley, sí conviene precisar una serie de cuestiones con respecto al Decreto-Ley en general y a su utilización en el ámbito tributario en particular, dado que van a constituir el punto de partida del estudio del Decreto-Ley en materia presupuestaria.

- a) En primer lugar conviene aclarar que la extraordinaria y urgente necesidad, siguiendo al TC ⁶², supone constatar la existencia de una situación de necesidad, cuya excepcionalidad quiere subrayarse mediante su adjetivación de extraordinaria ⁶³, esto es, inusual, imprevisible y urgente, es decir, no susceptible de ser afrontada a través del procedimiento legislativo, ni siquiera por el procedimiento de urgencia que prevén los Reglamentos de las Cámaras.
- b) En segundo lugar y como correlato de lo anterior, es importante precisar que el TC ⁶⁴ podrá, en supuestos de *uso abusivo o arbitrario*, rechazar la definición que los órganos políticos hagan de una situación determinada como de extraordinaria y urgente necesidad, y manifestar que no concurre el presupuesto de hecho habilitante del correspondiente Decreto-Ley y considerarlo por lo tanto inconstitucional.
- c) En tercer lugar, por lo que se refiere a la concreción de las cuestiones tributarias que pueden ser reguladas por Decreto-Ley, el TC ha ido matizando a lo largo de los años su doctrina, hasta llegar a la sentencia 182/1997, de 28 de octubre, en la que señala que *es posible utilizar el Decreto-Ley para regular cualquier aspecto del ordenamiento, salvo para realizar modificaciones trascendentales en el sistema tributario o para utilizar este vehículo normativo cuando la capacidad económica de los obligados a contribuir se vea sensiblemente afectada* ⁶⁵, doctrina que no termina de cerrar la cuestión, dado que en última instancia el contenido del

Crónica Tributaria n.º 43, 1982, págs. 164 y ss.; MARTÍN QUERALT, J.: «La ordenación constitucional del Decreto-Ley en materia tributaria». *Revista de Derecho Financiero* n.º 24, 1979, págs. 553 y ss. Recientemente RAMALLO MASSANET, J.: «El Decreto-ley en materia tributaria». *Derecho Privado y Constitución* N.º 17, 2003, (Número monográfico sobre fuentes del Derecho en Homenaje al Profesor Javier Salas Hernández) y CALVO ORTEGA: «Decreto-Ley y tipo de gravamen». *Nueva Fiscalidad* 9, 2004, págs. 9 a 21.

⁶¹ A título enunciativo pueden mencionarse las SSTC 29/1982, de 4 de febrero; 6/1983, de 4 de febrero; 41/1983, de 18 de mayo; 51/1983, de 14 de junio; 111/1983, de 2 de diciembre; 29/1986, de 20 de febrero; 60/1986, de 20 de mayo; 23/1993, de 21 de enero; 51/1993, de 11 de febrero; 182/1987, de 28 de octubre; 11/2002, de 17 de enero; 137/2003, de 3 de julio y 108/2004, de 30 de junio; 245/2004, de 16 de diciembre.

⁶² Resulta, en este sentido, aclaratoria la STC 60/1986, de 20 de mayo, que en su fundamento jurídico 3 recoge otros pronunciamientos constitucionales previos y señala que la CE autoriza al Gobierno para utilizar el Decreto-Ley en todos aquellos casos en que hay que alcanzar los objetivos marcados para la gobernación del país, que por circunstancias difíciles o imposibles de prever requieren una acción normativa inmediata (STC 6/1983, de 4 de febrero, FJ 5 y STC 29/1986, de 20 de febrero, FJ 2) o en aquellas situaciones en que no pueda acudir a la medida legislativa ordinaria, sin hacer quebrar la efectividad de la acción requerida, bien por el tiempo a invertir en el procedimiento legislativo o por la necesidad de la inmediatitud de la medida (STC 111/1983, de 2 de diciembre, FJ 6).

⁶³ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R.: *op. cit.*, pág. 161.

⁶⁴ *Vid.* STC 60/1986, de 20 de mayo, fundamento jurídico 3.

⁶⁵ Un estudio exhaustivo de la evolución de la doctrina del TC en esta materia es el que realizan MARTÍN QUERALT y otros: *Curso de Derecho Financiero*, 14.ª Ed., Tecnos, Madrid, 2004, págs. 131 a 136, señalando que con anterioridad a la sentencia 182/1997, el TC mostraba en esta materia cierta incongruencia dado que en ocasiones dictaba fallos que se com-

Decreto-Ley depende de quien realiza su *exégesis* ⁶⁶, y por otra parte la nueva Ley General Tributaria no ha mencionado entre sus fuentes el Decreto-Ley, lo que plantea de nuevo la duda de si se admite o no en el ámbito tributario ⁶⁷.

3.2. La regulación de la materia presupuestaria a través de Decreto-Ley.

Como señala el profesor MARTÍNEZ LAGO, la doctrina no ha dedicado el mismo esfuerzo e interés para resolver los problemas que plantea la utilización de los Decretos-Leyes en materia presupuestaria ⁶⁸, juicio que se reproduce asimismo en relación con la jurisprudencia constitucional. Sin embargo son numerosos los Decretos-Leyes que desde la aprobación de la CE de 1978 afectan a este ámbito del derecho financiero ⁶⁹, por lo que la primera cuestión que cabe plantearse es si dada la ine-

padecían poco con los razonamientos esgrimidos para justificarlos. En la citada sentencia se recoge por el TC la postura defendida por PÉREZ ROYO, F.: «Principio de legalidad, deber de contribuir y Decretos-Leyes en materia tributaria». *Revista Española de Derecho Constitucional* n.º 13, págs. 41 y ss., que puede resumirse en que los límites al Decreto-Ley en materia tributaria deben buscarse en la configuración constitucional del deber de contribuir, por lo que por vía del Decreto-Ley no se podrán alterar ni el régimen general ni aquellos elementos esenciales de los tributos que incidan en la determinación de la carga tributaria, puesto que de otro modo se afectarían tales elementos esenciales del deber de contribuir.

⁶⁶ Vid. MARTÍN QUERALT y otros: *op. cit.* pág. 135.

⁶⁷ En este punto resulta muy interesante la reflexión realizada por el profesor CALVO ORTEGA: *La nueva Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid, pág. 29, al señalar que «la interdicción del Decreto-Ley en el artículo 86 de la CE afecta, obviamente, al deber de contribuir, pero lo hace en los términos en que este deber está previsto y regulado por el artículo 31.1 de la CE... es decir, no puede afectar a los cimientos de la tributación con un Decreto-Ley pero sólo a lo que es basilar, es decir, a lo que está en el Título I. Los aspectos concretos de las normas tributarias sí pueden ser modificados por esta norma con fuerza de Ley emanada del Gobierno».

⁶⁸ Son excepciones a esta afirmación las aportaciones doctrinales de FALCÓN Y TELLA, R. «El carácter automático de la prórroga mediante Decreto-Ley: la injustificada obsesión por las normas tributarias temporales», *Quincena Fiscal* n.º 1, 1996 y recientemente «La Ley de Presupuestos para 2005 y su discutible modificación por Decreto-Ley anterior a su aprobación», *Quincena Fiscal* n.º 1, 2005. Y, sobre todo, las aportaciones de MARTÍNEZ LAGO, M.A., que ha dedicado diversos y valiosos estudios a esta materia: «El Decreto-Ley en materia presupuestaria», *Quincena Fiscal* n.º 15, 1997; *Manual de Derecho Presupuestario*, Colex, Madrid 1992; *Ley de Presupuestos y Constitución* Editorial Trotta Madrid 1998. Y recientemente CALVO VÉRGEZ J.: «Problemática del principio de reserva de Ley en materia presupuestaria: Algunas consideraciones sobre el alcance de la delegación legislativa y del Decreto-Ley», *Revista Española de Derecho Financiero*. Civitas n.º 121, Enero-Marzo 2004.

⁶⁹ Es reveladora la estadística que en esta materia realizan los profesores MARTÍNEZ LAGO y GARCÍA DE LA MORA: *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, 1.ª Ed., Iustel, Madrid, 2004, pág. 127:

Decretos-Leyes dictados desde la aprobación de la CE				
Período de tiempo	Partido político en el Gobierno	Total Decretos-Leyes	Decretos-Leyes presupuestarios	Porcentaje de estos últimos
1978-1982	UCD	83	24	29%
1982-1996	PSOE	132	56	42%
1996-2003	PP	130	66	51%
2004-2005 *	PSOE	17	9	52%

(*) Se añade a la fuente señalada, la elaboración propia de la última etapa.

xistencia de límites expresos en el artículo 86.1 de la CE en relación con la materia presupuestaria, esta fuente normativa puede utilizarse de forma generalizada en este ámbito del Derecho. Y sin prejuzgar conclusiones que deberán ser oportunamente razonadas, la respuesta a esta cuestión ha de ser negativa, solución que tiene su argumento jurídico primario en la existencia de dos tipos de límites en relación con las materias que pueden ser reguladas por el Decreto-Ley:

- los límites explícitos recogidos expresamente en el artículo 86.1 de la CE ⁷⁰,
- los límites implícitos derivados del régimen de competencias y de reservas legales establecidas en la CE ⁷¹.

La existencia de estos límites implícitos ha sido reconocida por el propio TC ⁷² y ha servido de argumento para que, en nuestra opinión la mejor doctrina, considere la materia presupuestaria vedada al Decreto-Ley ⁷³, con base a que la CE, en el artículo 134 apartados 1 y 5, prevé expresamente *la intervención de las Cortes Generales bajo forma de Ley para la aprobación y modificación*

⁷⁰ Señala el artículo 86.1 *in fine* de la CE «... no podrán afectar al ordenamiento de las instituciones básicas del Estado, a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I, al régimen de las CC.AA., ni al Derecho electoral general». En relación con estos límites MARTÍNEZ LAGO y GARCÍA DE LA MORA, *op. cit.* pág. 127, apuntan como una posibilidad para entender limitado el Decreto-Ley al ámbito presupuestario considerar que *los presupuestos puedan incluirse entre las instituciones básicas del Estado*. Interpretación que a nuestro juicio resulta un tanto forzada.

⁷¹ La existencia de límites implícitos junto a las limitaciones expresas recogidas en el texto constitucional ha sido recogida en el ámbito constitucional y administrativo por autores como ASTARLOA HUARTE MENDICOA, I.: «Teoría y práctica del Decreto-Ley en el ordenamiento español», *Revista de Administración Pública* n.º 106, 1985, pág. 133; SANTAOLAYA MACHETTI P.: *El régimen constitucional de los Decretos-Leyes*, Tecnos, Madrid, 1988, pág. 149 y MORILLO-VELARDE PÉREZ, J.I.: «El Decreto-ley en la Constitución y en la jurisprudencia constitucional», en *Libro Homenaje al Profesor José Luis Villar Palasí*, Civitas, Madrid, 1989, págs. 847 a 851.

⁷² Argumento que se recoge en el fundamento jurídico 2 de la STC 60/1986, de 20 de mayo, o muy recientemente en el fundamento jurídico 4 de la STC 215/2004 de 16 de diciembre en donde el Tribunal reitera que *para comprobar si (el Decreto-Ley) se ajusta a la Norma Fundamental, habrá que ver si reúne los requisitos establecidos en el artículo 86 de la CE o si no invade ninguno de los límites en él enumerados, o los que, en su caso, se deduzcan racionalmente de otros preceptos del texto constitucional, como por ejemplo las materias reservadas a la Ley Orgánica o aquellas otras para las que la Constitución prevea expressis verbis la intervención de los órganos parlamentarios bajo forma de Ley*.

⁷³ Se seguirán en este apartado preferentemente los argumentos utilizados por MARTÍNEZ LAGO: *Ley de Presupuestos y Constitución*, Editorial Trotta, Madrid, 1998, pág. 241, en donde señala que «... la necesaria intervención de las Cortes para aprobar la Ley de Presupuestos, la posibilidad –como es obvio– de que el proyecto de Ley que presentó el Gobierno resulte modificado por la vía de enmiendas de los grupos parlamentarios, y la referencia a proyectos de Ley emanados al Gobierno con objeto de variar el contenido de la Ley de Presupuestos que el Parlamento aprobó, constituyen límites implícitos de necesaria observación por el Gobierno, con el fin de que no dicte Decreto-Ley alguno en materia presupuestaria». En los mismos términos CALVO VÉRGEZ, J.: *Problemática del principio de reserva de Ley en materia presupuestaria: Algunas consideraciones sobre el alcance de la delegación legislativa y del Decreto-Ley*, pág. 62. Menos rotundo se muestra CAYÓN GALIARDO: «Legalidad y control del gasto público», *Presupuesto y Gasto Público* n.º 1, 1979 pág. 107, en donde señala dos supuestos en los que podría utilizarse el Decreto-Ley en materia presupuestaria: como sustitutivo de la competencia parlamentaria en la apertura de los créditos y como autorización al Gobierno para modificar los presupuestos ya aprobados en aquellos supuestos no contemplados por la LGP. Y contrarios a esta tesis se manifiestan PALOMAR OLMEDA Y LOSADA GONZÁLEZ, en *El procedimiento administrativo y la gestión presupuestaria y su control*. Dykinson. Madrid 1995, págs. 160 y ss.

de los presupuestos aprobados⁷⁴. En este punto conviene aclarar que no se trata de justificar la imposibilidad de utilizar el Decreto-Ley para aprobar o modificar el presupuesto en el hecho de que se trate de una materia reservada a la ley⁷⁵, sino que tiene su fundamento en la especial configuración que en el ámbito presupuestario ostenta el principio de legalidad como expresión del *principio de competencia*, que sirve para subrayar las especificidades de la institución presupuestaria en el esquema constitucional de división de poderes⁷⁶.

Gráficamente, el profesor MARTÍNEZ LAGO califica esta materia como de *reserva de competencia parlamentaria*⁷⁷, y responde negativamente a la posibilidad de utilizar el Decreto-Ley para aprobar unos hipotéticos presupuestos, para complementar unos presupuestos prorrogados, o para modificar en su caso, unos presupuestos aprobados.

- A) La aprobación de los presupuestos a través de Decreto-Ley ha sido descartada prácticamente por la totalidad de la doctrina en base a diversos y contundentes argumentos⁷⁸, que tienen su fundamento último en el ya referido principio de competencia, que diferencia nítidamente el papel del Gobierno, a quien compete la elaboración de los Presupuestos, y el de las Cortes Generales, a las que corresponde realizar su examen, enmienda y aprobación (art. 134.1 de la CE).
- B) La posibilidad de complementar un presupuesto prorrogado a través de Decreto-Ley ha de ser también rechazada, dado que, como señala el profesor FALCÓN Y TELLA, si las Cámaras han optado por no aprobar la Ley (*de Presupuestos*), no puede el Gobierno suplir esa pasividad, cualquiera que sea su causa, a través del Decreto-Ley⁷⁹, ya que su utilización, como señala MARTÍNEZ LAGO, modificaría el alcance y el contenido de la propia prórroga presupuestaria⁸⁰.

⁷⁴ El artículo 134 en sus apartados 1 y 5 establece que:

1. Corresponde al Gobierno la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado y a las Cortes Generales su examen, enmienda y aprobación.
5. Aprobados los Presupuestos Generales del Estado, el Gobierno podrá presentar *proyectos de ley* que impliquen aumento del gasto público o disminución de los ingresos correspondientes al mismo ejercicio presupuestario.

⁷⁵ Vid. STC 182/1997, de 28 de octubre, en donde el Tribunal señala con rotundidad que «el hecho de que una materia esté reservada a la Ley ordinaria, con carácter absoluto o relativo, no excluye eo ipso, la regulación extraordinaria y provisional de la misma Decreto-Ley, porque como ya hemos señalado en la STC 111/1983 –la mención a la Ley no es identificable en exclusividad con la de Ley en sentido formal– (FJ 8).

⁷⁶ Vid. PÉREZ ROYO: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 13.ª Ed., Civitas Madrid 2003, pág. 456.

⁷⁷ MARTÍNEZ LAGO, *op. cit.* pág. 258.

⁷⁸ La doctrina se muestra prácticamente unánime en esta materia: Vid. MARTÍNEZ LAGO, *op. cit.* pág. 243; o CAZORLA PRIETO: «Comentario al artículo 134 CE», en *Comentarios a la CE*, Civitas, Madrid 1980, pág. 1.419. Admite la posibilidad en supuestos muy extraordinarios RODRÍGUEZ BEREJO: *La Ley de Presupuestos en la CE de 1978*, pág. 228.

⁷⁹ Vid. FALCÓN Y TELLA R.: «El carácter automático de la prórroga mediante Decreto-Ley: la injustificada obsesión por las normas tributarias temporales», *Quincena Fiscal* n.º 1, 1996, pág. 7.

⁸⁰ Vid. MARTÍNEZ LAGO *op. cit.* pág. 256. En términos similares CALVO VÉRGEZ J.: *Problemática del principio de reserva de Ley en materia presupuestaria: Algunas consideraciones sobre el alcance de la delegación legislativa y del Decreto-Ley*, pág. 68.

- C) Por último indicar que en este trabajo, como se señaló en el apartado introductorio, se va a incidir fundamentalmente en examen del uso del Decreto-Ley para modificar unos presupuestos ya aprobados, y en concreto se reflexionará sobre la posibilidad de aprobar créditos extraordinarios o suplementarios a través de esta fuente normativa.

3.3. La modificación de los Presupuestos aprobados a través de Decreto-Ley.

Se analiza aquí la utilización del Decreto-Ley para modificar unos presupuestos aprobados, y más concretamente para aprobar créditos extraordinarios o suplementarios. Las consecuencias que de este estudio se deriven se trasladarán al estudio del Decreto-Ley 7/2004, de 27 de septiembre ⁸¹, que será objeto de análisis particular en el apartado siguiente.

Conviene aclarar desde el principio que la aprobación de créditos adicionales requiere la misma autorización legislativa a la que se sometió la aprobación de los créditos iniciales en la correspondiente Ley de Presupuestos ⁸².

En este sentido el profesor MARTÍNEZ LAGO califica la utilización del Decreto-Ley en este ámbito como una cuestión *más que discutible, inconstitucional*, indicando que «si el Gobierno lo que quiere –o las circunstancias lo precisan– es modificar unos Presupuestos en vigor, el cauce adecuado para ello se encuentra en el artículo 134.5, que implicará que deba presentar los *proyectos de ley que impliquen aumento del gasto público o disminución de los ingresos correspondientes al mismo ejercicio presupuestario*, que estime necesarios» ⁸³.

En los mismos términos se expresa CALVO VERGEZ al entender que «en el caso de que el Ejecutivo pretenda modificar unos Presupuestos en vigor, habrá de seguir necesariamente el referido cauce constitucionalmente establecido, presentando el proyecto o proyectos de ley oportunos y recabando en todo caso su aprobación por el Parlamento» ⁸⁴.

Estos autores reafirmaban la necesaria tramitación de un proyecto de ley, en base a lo establecido en el artículo 64 de la anterior LGP, que señalaba de forma expresa, la necesidad de remitir *un proyecto de ley a las Cortes Generales para la concesión de un crédito extraordinario o*

⁸¹ Por el que se concede un crédito extraordinario por importe de 2.500.034.925 euros para atender el pago de la liquidación del sistema de financiación para el período 1997-2001 correspondiente a la Comunidad Autónoma de Andalucía, y se adoptan disposiciones sobre la deuda de RENFE y el aval del Estado al préstamo otorgado a la República Argentina.

⁸² Vid. en este sentido BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.^a T.: *Temas de Derecho Presupuestario*, Compás, Alicante 1990, pág. 186.

⁸³ Vid. MARTÍNEZ LAGO: *Ley de Presupuestos y Constitución* Editorial Trotta Madrid 1998, pág. 258. Argumento que reproduce junto con GARCÍA DE LA MORA L. *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario* 1.^a Ed., Iustel 2004, pág. 129.

⁸⁴ Vid. CALVO VERGEZ J. *Problemática del principio de reserva de ley en materia presupuestaria: Algunas consideraciones sobre el alcance de la delegación legislativa y del Decreto-Ley*, pág. 66 «... indicando que en caso contrario, la vulneración del debate y control parlamentario de los gastos públicos resultará a nuestro juicio evidente, amén del principio de competencia parlamentaria en materia presupuestaria o de los principios presupuestarios de unidad, universalidad y especialidad».

de un suplemento de crédito ⁸⁵. Y es éste un requisito que se mantiene en el artículo 55.2 de la vigente LGP, si bien con la especialidad de que en la actualidad *la remisión de un proyecto de ley a las Cortes Generales previo informe de la Dirección General de Presupuestos* sólo es necesaria:

- a) Cuando se trate de créditos extraordinarios para atender obligaciones de ejercicios anteriores, tanto si se financia mediante baja en el Fondo de Contingencia como con baja en otros créditos, o cuando se trate de suplementos de crédito para atender obligaciones de ejercicios anteriores, cuando hayan de financiarse con baja en otros créditos.
- b) Cuando se trate de créditos extraordinarios o suplementarios para atender obligaciones del propio ejercicio cuando se financien con baja en otros créditos.
- c) Cuando se trate de créditos extraordinarios o suplementarios que afecten a operaciones financieras del Presupuesto.

En consecuencia, con la nueva LGP los créditos extraordinarios y suplementarios pueden ser aprobados:

- por el Consejo de Ministros, siempre que se financian con cargo al Fondo de Contingencia de ejecución presupuestaria y deriven de necesidades inaplazables que se presenten durante el ejercicio presupuestario y que tengan su origen en operaciones no financieras;
- a través del oportuno proyecto de ley que se remitirá a las Cortes para la aprobación del correspondiente crédito en los demás supuestos en los que resulte necesario aprobar suplementos de crédito o créditos extraordinarios.

En nuestro criterio, y esto es lo relevante, la posibilidad de que determinados créditos extraordinarios o suplementarios –los que se financian con cargo al Fondo de Contingencia– puedan ser autorizados por el Ejecutivo ⁸⁶, debiera eliminar la utilización reiterada del Decreto-Ley en este ámbito, dado que el Gobierno dispone del Fondo de Contingencia para hacer frente a imprevistos, que anteriormente precisaban para su autorización de norma con rango legal.

⁸⁵ Señalaba el citado artículo en su apartado primero que «Cuando haya de realizarse con cargo a los presupuestos del Estado algún gasto que no pueda demorarse hasta el ejercicio siguiente o sea insuficiente y no ampliable, el consiguiente, el Ministro de Economía y Hacienda, previo informe de la Dirección General de Presupuestos y dictamen del Consejo de Estado, elevará al acuerdo del Gobierno la remisión de un proyecto de Ley a las Cortes Generales de concesión de un crédito extraordinario, en el primer caso, o de un suplemento de crédito en el segundo, y en el que se especifique el recurso que haya de financiar el mayor gasto público».

⁸⁶ Véase en este punto las diferentes valoraciones realizadas por la doctrina de esta posibilidad, en el apartado de este estudio en el que se estudia el artículo 55 de la LGP.

Como debiera acabar también con esta práctica, la posibilidad que tiene de acudir a los anticipos de tesorería como remedio excepcional para realizar los gastos que tengan el carácter de inaplazables ⁸⁷.

En consecuencia, la autorización por el Consejo de Ministros de los créditos extraordinarios o suplementos de crédito que se financien con baja en el citado Fondo (art. 55.3 de la LGP), la previsión constitucional de que el Gobierno sea el único titular de la iniciativa para modificar el plan financiero aprobado en la Ley de Presupuestos (art.134 apartados 5 y 6 de la CE), las limitaciones al derecho de enmienda del proyecto de Ley de Presupuestos que establecen los artículos 133 y 149 de los Reglamentos del Congreso y del Senado respectivamente, así como los numerosos Decretos-Leyes que en esta materia se han aprobado desde la aprobación de la CE de 1978, son prácticas que evidencian una verdadera crisis del principio de competencia clásico ⁸⁸ y una primacía del poder ejecutivo sobre el legislativo a lo largo de todo el ciclo presupuestario ⁸⁹.

Resulta aquí atinada la reflexión realizada por la profesora SOLER ROCH ⁹⁰ en el sentido de que la *normalización* de las modificaciones presupuestarias desborda el principio de especialidad y puede dar lugar a un Presupuesto *modificado* distinto del aprobado por las Cámaras mediante *un proceso ajeno a su intervención*.

Es necesario, en consecuencia, delimitar el contenido posible de las modificaciones presupuestarias en general y de los créditos extraordinarios y suplementarios en particular. Rechazando *a priori* posturas extremas, es decir, ni el Presupuesto aprobado ha de permanecer inalterado durante todo el ejercicio presupuestario como expresión rígida del principio de unidad presupuestaria, ni cabe cualquier tipo de modificación presupuestaria que desnaturalice el presupuesto previamente aprobado.

En relación con esta cuestión ha tenido oportunidad de manifestarse el TC, en la Sentencia 3/2003, de 16 de enero de 2003 ⁹¹ señalando en:

⁸⁷ En este sentido se expresa ANDREU MESTRE, A.: *Las modificaciones presupuestarias. Un análisis en el ordenamiento financiero del Estado y en el de las CC.AA.*, Lex Nova 2005, que señala con claridad que «si es posible utilizar el procedimiento (de anticipo de tesorería), el Gobierno carece de legitimación para acudir al Decreto-Ley por razones de urgencia, ya que el artículo 65.1 del TRLGP, y desde ahora el nuevo artículo 60 de la LGP, ya le indican claramente la vía para resolver el problema de la urgencia.

⁸⁸ El principio de competencia clásico era expresión de la primacía del control legislativo sobre el ejecutivo, constituyendo el Presupuesto una verdadera autorización del legislativo al ejecutivo, sustentada en los principios económicos propios del Estado liberal.

⁸⁹ Vid. SCHIK, A.: *Los Presupuestos del Estado: Transparencia y Democracia. «Democratizar los Presupuestos»*. Fundación Modernización de España, Madrid 2003, pág. 25, en donde resume su posición señalando que «los Presupuestos se están convirtiendo en un proceso de comunicación del Gobierno consigo mismo». En la misma línea GARCÍA AÑOVEROS, J.: *El sistema económico en la CE*, VV.AA. DGSJ del Estado. Centro de Publicaciones del Ministerio de Justicia, Madrid, 1994, págs. 1.651-1.952. También SAINZ DE BUJANDA F.: *Lecciones de Derecho Financiero*. Madrid. 1993, pág. 458.

⁹⁰ Vid. SOLER ROCH, M.T.: *La crisis de la concepción tradicional del presupuesto*, VI Encuentros Técnicos de los HOCES, 1999, pág. 15.

⁹¹ La STC 3/2003, de 16 de enero, estimó el recurso de inconstitucionalidad promovido por el Presidente del Gobierno contra la Ley del Parlamento Vasco 1/2002, de 23 de enero, declarándola inconstitucional y nula.

- El fundamento jurídico 5.º que «... *el propio texto constitucional prevé la posibilidad de que el Parlamento modifique los presupuestos a iniciativa del Gobierno en su artículo 134.5... y es claro que, por la propia naturaleza, contenido y función que cumple la Ley de Presupuestos, el citado artículo 134.5 CE no permite que cualquier norma modifique, sin límite alguno, la autorización por el Parlamento de la cuantía máxima y el destino de los gastos que dicha ley establece. Por el contrario, la alteración de esa habilitación y, en definitiva, del programa político y económico anual del Gobierno que el presupuesto representa, sólo puede llevarse a cabo en supuestos excepcionales, concretamente cuando se trate de un gasto inaplazable provocado por una circunstancia sobrevenida. Admitir lo contrario, esto es, la alteración indiscriminada de las previsiones contenidas en la Ley de Presupuestos por cualquier norma de rango legal, supondría tanto como anular las exigencias de unidad y universalidad presupuestarias contenidas en el artículo 134.2. Continuando el TC señalando que éste es el entendimiento que del artículo 134.5 CE ha tenido el legislador estatal en el artículo 64.1 (artículo que regulaba en la anterior LGP los créditos extraordinarios y suplementarios)*».
- El fundamento jurídico 9 *impide una modificación (de la Ley de Presupuestos) que no obedezca a circunstancias excepcionales.*

De la mencionada sentencia se deduce una interpretación muy restrictiva del artículo 134.5 de la CE, circunstancia que ha sido objeto de crítica por la doctrina ⁹², pues plantea nuevos interrogantes:

En primer lugar se cuestiona MARTÍNEZ LAGO que dados los adjetivos utilizados en la sentencia, *sí se pueden considerar coextensos el presupuesto de hecho de un Decreto-Ley –ex art. 86.1 de la CE– y la facultad «ordinaria» de iniciar un procedimiento legislativo de modificación de unos Presupuestos Generales del Estado por parte del Gobierno*. En nuestro criterio la respuesta a esta pregunta ha de ser negativa, y siguiendo los argumentos utilizados por el Consejo de Estado en su Dictamen sobre el anteproyecto de LGP ⁹³, hay que señalar que la *urgencia* para la tramitación de un crédito extraordinario o suplementario difiere de la situación *de extraordinaria y urgente necesidad*, que se precisa para dictar un Decreto-Ley, pudiéndose *calificar esta última de una urgencia cualificada* ⁹⁴, por ello considera el Consejo de Estado, que debe evitarse acudir a la vía del Real

⁹² Así lo ha puesto de manifiesto el profesor MARTÍNEZ LAGO: «Prórroga presupuestaria, Seguridad Jurídica y Constitución. A propósito de la Sentencia del Tribunal Constitucional sobre Presupuestos del País Vasco para 2002». *Quincena Fiscal Aranzadi* n.º 10/2003, pág. 20.

⁹³ Vid. las observaciones, sugerencia y reflexión general sobre el recurso a los créditos extraordinarios y a los suplementos de crédito realizada por el Consejo de Estado en el Dictamen n.º 2096/2003, de 10 de julio de 2003.

⁹⁴ Señala el Consejo de Estado en el citado dictamen que el artículo 86.1 de la CE se refiere a una necesidad extraordinaria, es decir, que afecte a un supuesto de hecho inusual o de producción infrecuente, acaecido de modo inesperado o difícilmente previsible y que revista una especial gravedad; por otra parte, debe tratarse de una necesidad urgente, es decir que requiera una solución inmediata o inaplazable (que, de no adoptarse, produciría importantes perjuicios) y que no pueda ser adoptada por los cauces legislativos ordinarios, debiendo existir un cierto grado de coherencia entre esa urgencia y las medidas adoptadas.

Decreto-Ley para acordar la concesión de créditos extraordinarios o suplementarios, señalando que para que esta vía sea legítima, no basta con que sea necesario dar cobertura a determinada necesidad financiera, y que para ello resulte excesivamente largo el período de tramitación parlamentaria del correspondiente proyecto de ley, sino que además es necesario que concurra un supuesto *de especial gravedad, inusual y acaecido de modo inesperado*. Concluyendo que deberían ser excepcionales los supuestos en que sea lícito recurrir a la vía del Real Decreto-Ley.

En definitiva la cuestión principal, señala MARTÍNEZ LAGO, consiste en determinar cómo hacer compatible la reserva de ley material con la permisibilidad hacia los Decretos-Leyes de modificación de unos Presupuestos dados. Y siendo ésta una cuestión bastante difusa, en base a lo hasta aquí expuesto, sí pueden realizarse algunas precisiones:

- a) En primer lugar señalar que se ha de partir de la premisa de que el artículo 134.5 de la CE establece *una reserva de competencia parlamentaria* ⁹⁵ para la eventual modificación de unos Presupuestos aprobados.
- b) En desarrollo del mencionado precepto constitucional, el legislador estatal en el artículo 55.2 de la LGP hace referencia a la necesaria remisión por el Consejo de Ministros de un *proyecto de ley a las Cortes Generales* para la tramitación de los créditos extraordinarios y suplementos de crédito, cuando éstos no se financien con baja en el Fondo de Contingencia. Proyecto de ley que se tramitará siempre que no pueda demorarse el gasto hasta el ejercicio siguiente, y no exista crédito adecuado, o sea insuficiente el consignado en la Ley de Presupuestos de ese año.
- c) Cabe, en consecuencia, la aprobación a lo largo del ejercicio presupuestario de *leyes, cuyo contenido presupuestario sea la autorización de créditos extraordinarios y suplementos de crédito* ⁹⁶, siempre que se cumplan los requisitos que para su tramitación recoge el artículo 55 de la LGP ⁹⁷, y los que en su caso se hayan establecido en la correspondiente Ley de Presupuestos ⁹⁸.

⁹⁵ Vid. MARTÍNEZ LAGO: *Ley de Presupuestos y Constitución*, Editorial Trotta, Madrid 1998, pág. 258.

⁹⁶ Coincidimos aquí con la crítica que realiza MARTÍNEZ LAGO a la Sentencia 3/2003, de 16 de enero de 2003, *op. cit.*, en relación con la interpretación excesivamente restrictiva que realiza de la posibilidad de realizar modificaciones presupuestarias tras la aprobación de la correspondiente Ley de Presupuestos.

⁹⁷ Requisitos que, como señala el Dictamen del Consejo de Estado n.º de exp. 2369/2004 de fecha 23-09-2004, se han visto ampliados en el artículo 55 de la nueva LGP, dado que el artículo 64 de la antigua LGP recogía exclusivamente tres requisitos: a) *legitimidad*; b) *urgencia del gasto*; c) *inexistencia de crédito*. A los que hay añadir, en la actualidad, un nuevo requisito relativo a la forma de financiación del mayor gasto público, pues, como señala el Consejo de Estado, «*allí donde el texto refundido de 1963 dejaba libertad para determinar los recursos a emplear en la financiación, exigiendo únicamente que el proyecto de Ley de concesión del crédito especificase dichos recursos, la nueva Ley General Presupuestaria contiene reglas muy precisas. Así, cuando la necesidad que está en la base del crédito extraordinario o del suplemento de crédito debe financiarse mediante baja en los créditos del Fondo de Contingencia o en otros no financieros que se consideren adecuados y cuando la necesidad surja en operaciones no financieras del presupuesto, el crédito debe financiarse con Deuda Pública o con baja en otros créditos de la misma naturaleza*».

⁹⁸ A título ejemplificativo el artículo 8.1 Regla 1.ª de la Ley 2/2004, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2005 establece que «Las modificaciones de los créditos presupuestarios se ajustarán a lo dispuesto en esta Ley, y a lo que al efecto se dispone en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, en los extremos que no resulten modificados por aquella».

- d) Por lo que se refiere al requisito de la legitimidad del Gobierno para remitir el proyecto de ley que apruebe el crédito extraordinario o suplementario, habrá que analizar los negocios jurídicos, acuerdos, actos o hechos que originan esta necesidad ⁹⁹.
- e) En cuanto a que el gasto no pueda demorarse hasta el ejercicio siguiente, como ya se ha señalado con anterioridad, implica una situación diferente y menos intensa de la situación de extraordinaria y urgente necesidad a que hace referencia el artículo 86 de la CE para la tramitación del Decreto-Ley.
- f) Por último, por lo que se refiere a la forma de financiación, el proyecto de ley deberá respetar el régimen contenido en el artículo 55 de la LGP (en función de que se trate de operaciones financieras o no financieras).

En base a lo anterior, cabe afirmar que la posibilidad de modificación de unos Presupuestos aprobados a través de Decreto-Ley, ha de ser, con carácter general, rechazada, y merece el mismo juicio negativo que ya se ha expresado para la aprobación de los Presupuestos o para complementar unos presupuestos prorrogados. Sin embargo, como ya se ha señalado, la práctica legislativa demuestra la utilización reiterada del Decreto-Ley para tramitar créditos extraordinarios y suplementarios, por lo que resulta obligado analizar los requisitos del Decreto-Ley desde la perspectiva del derecho presupuestario:

- a) En primer lugar, es necesario fijar el significado de «la extraordinaria y urgente necesidad», imprescindible para la tramitación de un Decreto-Ley, partiendo de la afirmación ya señalada de que ésta constituye una urgencia *cualificada* y no equiparable a la urgencia habilitadora de la tramitación de un crédito extraordinario o suplementario recogida en el artículo 55 de la LGP. El problema radica en interpretar correctamente ese concepto jurídico indeterminado (extraordinaria y urgente necesidad) en el ámbito presupuestario.

En relación con esta cuestión el TC, con carácter general, ha señalado que el fundamento último que justifica la utilización de un Decreto-Ley tiene por finalidad resolver «*situaciones concretas de los objetivos gubernamentales que por razones difíciles de prever requieran una acción normativa inmediata en un plazo más breve que el requerido por la vía normal o por el procedimiento de urgencia para la tramitación parlamentaria de las leyes*» ¹⁰⁰. Y el TC indica asimismo que el examen del requisito de la extraordinaria y urgente necesidad se ha de realizar «*mediante la valoración conjunta de todos aquellos factores que determinaron al Gobierno a dictar la disposición legal excepcional y que son básicamente los que aparecen en la exposición de motivos de la norma, a lo largo del debate parlamentario de convalidación y en el propio expediente de elaboración de la misma*» ¹⁰¹.

⁹⁹ Y si bien en este apartado hay que partir de la base de que al Gobierno corresponde la dirección de la política económica (véase art. 97 de la CE) y que tiene en este ámbito un amplio margen de discrecionalidad, conviene también aclarar que para que el proyecto de ley que tramite el crédito extraordinario o suplementario sea válido, el Ejecutivo deberá respetar los requisitos legales señalados en el apartado anterior para su tramitación.

¹⁰⁰ STC 6/1983, de 4 de febrero, fundamento jurídico 5; STC 11/2002, de 17 de enero fundamento jurídico 4.

¹⁰¹ STC 137/2003, de 3 de julio, fundamento jurídico 5.

Trasladada la citada doctrina al ámbito presupuestario es posible realizar dos precisiones:

- La urgencia cualificada que la tramitación del Decreto-Ley precisa no resulta compatible, en nuestra opinión, con la tramitación simultánea de los Presupuestos Generales del Estado para el ejercicio siguiente, dado que los créditos extraordinarios o suplementarios podrían incorporarse en la mayoría de los casos a dicha ley ¹⁰².
- La valoración de la extraordinaria y urgente necesidad ha de ser fruto del estudio conjunto de la exposición de motivos del Decreto-Ley, así como del debate parlamentario de convalidación, cobrando en el ámbito presupuestario una especial relevancia los informes de los Servicios Jurídicos de la Secretaría General de Presupuestos y Gastos, y de la Dirección General de Presupuestos.

b) Por lo que se refiere al contenido material del Decreto-Ley, y tomando como base la existencia en el ámbito presupuestario de una reserva de competencia parlamentaria, pueden realizarse dos precisiones:

- Dado que en relación con los Presupuestos Generales del Estado, las Cortes Generales ejercen una función específica y constitucionalmente definida, que sirve para cumplir *tres objetivos especialmente relevantes: a) aseguran el control democrático del conjunto de la actividad financiera pública; b) participan de la actividad de dirección política de aprobar o rechazar el programa político, económico y social que ha propuesto el Gobierno y que los presupuestos representan; c) y controlan, por último, que la asignación de los recursos públicos se efectúe como exige expresamente el artículo 31.2 de la CE* ¹⁰³. No es posible que el Decreto-Ley tenga un contenido presupuestario tan amplio que desnaturalice ese triple objetivo.
- Como tampoco será posible que, a través de Decreto-Ley, se modifiquen los requisitos y condiciones necesarias para la correcta tramitación de los créditos extraordinarios y suplementos de crédito, y en particular tras la aprobación de la nueva LGP no se podrá, por esta vía, modificar la forma de financiación de dichas modificaciones de crédito ¹⁰⁴.

¹⁰² Resulta interesante en este punto la sugerencia realizada por el Consejo de Estado al valorar el artículo 55 del anteproyecto de la LGP en su Informe de fecha 10 de julio de 2003, en el que señala que «... *cabría valorar la conveniencia de introducir un límite temporal a la articulación de este tipo de medidas* (tramitación de créditos extraordinarios y suplementarios).

¹⁰³ Vid. STC 3/2003, de 16 de enero, fundamento jurídico 4.

¹⁰⁴ Como ya se ha señalado al analizar el artículo 55 de la LGP, contiene reglas muy claras en relación a la forma de financiación de los créditos extraordinarios y suplementarios, al contrario que la anterior normativa presupuestaria que dejaba libertad para determinar los recursos a emplear en la financiación, exigiéndose exclusivamente se especificasen dichos recursos.

IV. ESTUDIO DEL REAL DECRETO-LEY 7/2004, DE 27 DE SEPTIEMBRE, DESDE UNA PERSPECTIVA PRESUPUESTARIA

4.1. Introducción.

El Real Decreto-Ley 7/2004, de 27 de septiembre, objeto de estudio, concede un crédito extraordinario por importe de 2.500.034.925 euros para atender el pago de la liquidación del sistema de financiación, para el período 1997-2001, correspondiente a la Comunidad Autónoma de Andalucía, y adopta disposiciones sobre la deuda de RENFE, y también sobre el aval del Estado al préstamo otorgado a la República de Argentina ¹⁰⁵.

La mencionada norma agrupa gastos públicos de naturaleza heterogénea, y que van a ser analizados fundamentalmente desde una perspectiva jurídica ¹⁰⁶, aunque cabe realizar aquí dos precisiones importantes, una de carácter político y otra de contenido económico:

- Desde un punto de vista político es necesario significar que el citado Real Decreto-Ley surge en un ejercicio que se podría calificar de *transición presupuestaria*, dado que tras las elecciones de marzo de 2004 surge un Gobierno entrante que promueve este Real Decreto-Ley y que es de signo político contrario al Gobierno saliente, que fue el que presentó el proyecto de Presupuestos para el año 2004.
- Desde un punto de vista cuantitativo se quiere hacer notar su extraordinaria cuantía, que se cifra en 8.132 millones de euros (un 5% del total de los Presupuestos Generales del Estado para el año 2005) ¹⁰⁷, y dado que lo que contempla fundamentalmente, como veremos más adelante, es la concesión de créditos extraordinarios para atender gastos por operaciones

¹⁰⁵ Junto a estas tres cuestiones ya señaladas, el proyecto de Real Decreto-Ley contenía, asimismo, la asunción por Estado de la obligación de pago de varios suministros de munición al Ministerio de Defensa, que posteriormente no se llegaron a aprobar en este Real Decreto-Ley y se incorporaron al proyecto de LPGE para el año 2005.

¹⁰⁶ Con carácter general se quiere significar aquí que el gasto público puede ser analizado desde una triple perspectiva: a) jurídica que tiene su fundamento en la constitucionalización de los principios que lo informan; b) política que entiende el gasto público como una decisión libre de los Gobiernos, en cuanto responsables de la política económica; c) económica, que analiza los efectos del gasto público sobre los indicadores económicos. La perspectiva que va a primar en este estudio es la jurídica, desde una doble dimensión: en primer lugar constitucional, desde la que se analizará la adecuación de este Decreto-Ley a los preceptos constitucionales, y en segundo lugar financiera, desde la que se estudiará la compatibilidad del Decreto-Ley con el resto de la normativa presupuestaria vigente. Aunque colateralmente se hará referencia a las otras dos perspectivas (política y económica).

¹⁰⁷ Circunstancia puesta de manifiesto por el Diputado de Convergencia i Unió, Sr. Sánchez i Llibre, en la Sesión Plenaria en la que se debatió la convalidación de este Real Decreto-Ley. *Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados* Año 2004, VIII Legislatura, N.º 43, pág. 1.881, en la que señala que «... su cuantía supera, concretamente para el año 2005, las dotaciones de Ministerios como el de Interior, que asciende a 6.656 millones de euros, como el de Industria, Turismo y Comercio, como el de Educación y Ciencia; también es superior a los presupuestos del Ministerio de Justicia y del de Vivienda».

no financieras, es necesario comparar esta cifra con la dotación inicial del Fondo de Contingencia de Ejecución Presupuestaria para el año 2004, que fue de 2.345 millones de euros ¹⁰⁸. Es evidente, por lo tanto, sin entrar en mayores precisiones en este apartado introductorio, que los gastos autorizados en este Real Decreto-Ley no se podían financiar con cargo al citado Fondo de Contingencia.

Realizadas estas dos precisiones, el estudio del Real Decreto-Ley 7/2004 se va a realizar desde una triple perspectiva (material, formal y temporal).

4.2. Contenido material del Real Decreto-Ley 7/2004.

Como se acaba de especificar en el apartado anterior, tres son las medidas con trascendencia presupuestaria recogidas en este Real Decreto-Ley ¹⁰⁹:

- a) La primera de ellas hace referencia a *la concesión de un crédito extraordinario por importe de 2.500.034.925 euros para atender el pago de la liquidación del sistema de financiación para el período 1997-2001*. Como señala la exposición de motivos del Real Decreto-Ley, esta deuda es consecuencia del hecho de que la Comunidad Autónoma de Andalucía no adoptara como propio el sistema de financiación aplicable al quinquenio 1997-2001, aprobado por el Consejo de Política Fiscal y Financiera, de 23 de septiembre de 1996. Alcanzándose el 10 de junio de 2004 un acuerdo con el Estado en donde se reconoce un saldo a favor de la Comunidad Autónoma de Andalucía de 2.500.034.925 euros, resultado de la diferencia entre la liquidación definitiva consecuencia de los criterios recogidos en el acuerdo y de las entregas a cuenta pagadas a la Comunidad Autónoma de Andalucía, derivadas las cantidades establecidas en las LPGE de cada uno de los años.
- b) La segunda es consecuencia de la no atención por la República Argentina de sus compromisos vencidos, lo que supone que el Estado, en ejecución del aval que servía de garantía, deba abonar al Instituto de Crédito Oficial los pagos no realizados por la República Argentina.

¹⁰⁸ Indicar que según los datos de Evolución de la Ejecución del Presupuesto del Estado, presentados por la Intervención General de la Administración del Estado al mes de abril de 2004 (tras las elecciones de marzo del mismo año), de la dotación inicial de 2.345 millones de euros, 599 millones de euros ya habían sido destinados a la financiación de créditos extraordinarios y suplementos de crédito, incorporaciones de crédito y ampliaciones de créditos, por lo tanto para el resto del ejercicio existe un margen para aprobar posibles modificaciones de crédito financiadas con cargo al citado Fondo por un importe global de 1.746 millones de euros.

¹⁰⁹ Tienen un contenido heterogéneo si bien en la comparecencia del Ministro de Economía y Hacienda en la Comisión de Economía y Hacienda celebrada el 21 de septiembre de 2004. *Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados*. Comisión de Economía y Hacienda Año 2004, VIII Legislatura, N.º 77, pág. 4, participan de una característica común, pues todas ellas eran medidas que *pudieran haber sido previstas, dado que eran incidencias conocidas* al elaborar los presupuestos para el año 2004.

c) La última deriva de los cambios que en el sector ferroviario ha introducido la Ley 39/2003, de 17 de noviembre, y su normativa de desarrollo. La novedosa regulación incorpora al ordenamiento jurídico español la normativa comunitaria ¹¹⁰ y presenta dos innovaciones fundamentales:

- la primera es la segregación entre la gestión y administración de la infraestructura y los servicios de transporte, lo que significa que estas dos actividades, hasta ahora llevadas a cabo por RENFE, se realizarán de forma independiente por el Administrador de Infraestructuras Ferroviarias (ADIF), que asume el primer cometido, y RENFE-Operadora, que se hace cargo del segundo,
- la segunda innovación es la apertura progresiva de la red ferroviaria a otras empresas ferroviarias de transporte, quedando la liberalización del transporte de viajeros aplazada al menos hasta el año 2010.

Es necesario precisar, en relación con esta novedosa normativa, que la Ley del Sector Ferroviario tenía prevista su entrada en vigor el 18 de mayo de 2004, si bien la misma fue pospuesta mediante el Real Decreto-Ley 1/2004, de 7 de mayo, hasta el 31 de diciembre de 2004 ¹¹¹, con el fin de ampliar el plazo de elaboración de la normativa de desarrollo, que fue aprobada parcialmente por sendos Reales Decretos de 30 de diciembre de 2004, publicados en el BOE del día 31 de diciembre de 2004:

- Real Decreto 2395/2004, de 30 de diciembre, por el que se aprueba el Estatuto de la Entidad Pública Empresarial del ADIF que entró en vigor el día 31 de diciembre de 2004, según establece su disposición final 3.^a.
- Real Decreto 2387/2004, de 30 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Sector Ferroviario, que entró en vigor el día 1 de enero de 2005, en aplicación de lo dispuesto en su disposición final 2.^a.
- Por último, señalar que las Órdenes Ministeriales previstas en la ley, no llegaron a aprobarse en el año 2004, toda vez que a esa fecha se encontraban en estado de tramitación ¹¹².

¹¹⁰ La nueva ley incorpora a la normativa estatal el denominado «Primer Paquete Ferroviario», formado por tres directivas comunitarias: la 2001/12, sobre liberalización del transporte de mercancías; la 2001/13, sobre los regímenes de licencias comunitarias; y la 2001/14, sobre tarificación por el uso de la infraestructura y sobre la adjudicación de la capacidad de infraestructuras ferroviarias.

¹¹¹ La entrada en vigor de la ley se aplazó con el fin de ampliar el plazo de elaboración de las diferentes normas que constituyen el marco regulador del nuevo sistema ferroviario: los estatutos de las dos entidades señaladas anteriormente y el reglamento de desarrollo, así como cuatro Órdenes Ministeriales, previstas en el texto de la Ley. A tal fin, el artículo único del citado Real Decreto-Ley 1/2004, de 7 de mayo, establece que «se amplía hasta el 31 de diciembre de 2004 el plazo establecido en el apartado 1 de la disposición final tercera de la Ley 39/2003, de 17 de noviembre, del Sector Ferroviario, para su entrada en vigor».

¹¹² Por ejemplo la Comisión para la Coordinación de las actividades ferroviarias se ha creado a través de la Orden FOM/32/2005, de 17 de enero, publicada en el BOE el día 21 de enero de 2005.

Enunciadas las novedades más significativas del sector ferroviario, y descrito su devenir normativo, el Real Decreto-Ley 7/2004, objeto de estudio, plantea la necesidad de asumir en parte la deuda de RENFE, al objeto de que la constitución de las Entidades Públicas Empresariales (ADIF y RENFE-Operadora) derivadas de la segregación de RENFE no se vean lastradas por su endeudamiento. A tal fin, el Estado asume a través del citado Real Decreto-Ley, con efectos 1 de noviembre de 2004, la deuda de RENFE por un importe de 3.659.000.000 de euros (Anexo 2) y, con efectos de 31 de diciembre de 2004, por un importe de 1.799.258.721,92 (Anexo 3). Conviene precisar en este punto que ambas cantidades son provisionales a expensas de la aprobación de las cuentas de RENFE del ejercicio 2004 y de la cuantificación exacta del valor contable de los activos a 31 de diciembre de 2004.

Es evidente, conforme a lo hasta aquí expuesto, que las medidas del Real Decreto-Ley 7/2004 tienen un contenido diverso y pareciera que no existiera entre ellas ningún nexo de unión, sin embargo en su comparecencia ante la Comisión de Economía y Hacienda del 21 de septiembre de 2004 ¹¹³, el Ministro de Economía y Hacienda resaltó que todas ellas participaban de una característica común, eran medidas que *podieron haber sido previstas, dado que eran incidencias conocidas* al elaborar los Presupuestos para el año 2004. Asimismo es importante resaltar que las operaciones origen de las modificaciones propuestas son de naturaleza no financiera, lo que como veremos más adelante, tiene importantes consecuencias jurídico-presupuestarias en orden a su financiación.

Su caracterización como gastos no previstos pero conocidos al elaborar el Presupuesto para el año 2004 plantea el interrogante de si, tal y como ha sucedido, el Gobierno entrante tiene legitimidad para instar la modificación del Presupuesto aprobado (que no autorizó dichos gastos) al no haberse incluido los mismos en el proyecto de Presupuestos presentado por el Gobierno anterior. En relación con esta cuestión cabe señalar que si sigue, como ya se ha apuntado en apartados anteriores, la interpretación que del artículo 134.5 realiza el TC en la STC 3/2003, fundamento jurídico 5, no existiría esta posibilidad dado que el Tribunal anuda la modificación del Presupuesto a la existencia de *gastos inaplazables provocados por circunstancias sobrevenidas*, realizando una interpretación muy restrictiva del citado precepto constitucional. En nuestra opinión, la posibilidad de modificación de los Presupuestos aprobados es más amplia que la que plantea el TC, es decir, la vigencia del principio de unidad presupuestaria no supone que el Presupuesto sólo pueda ser modificado en circunstancias extremas o excepcionales; ahora bien, dichas medidas han de respetar las reglas previstas en la normativa presupuestaria para poder llevar a cabo las modificaciones presupuestarias.

Y volviendo al Real Decreto-Ley 7/2004, y dado que el objeto de este estudio es el análisis de los créditos extraordinarios y suplementarios en la nueva LGP, la concesión del crédito extraordinario por importe de 2.500.034.925 euros para la asunción por el Estado de la liquidación del sistema de financiación con la Comunidad Autónoma de Andalucía (art. 2 del citado RDL) debiera haber respetado las reglas y requisitos formales para su autorización.

¹¹³ Vid. *Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados*. Comisión de Economía y Hacienda Año 2004, VIII Legislatura, N.º 77, pág. 4.

4.3. Requisitos para la tramitación de las modificaciones presupuestarias incorporadas al Real Decreto-Ley 7/2004, de 27 de septiembre.

Se va a centrar el estudio de este apartado en los artículos 2 y 4 del Real Decreto-Ley, que regulan respectivamente el crédito extraordinario para la asunción por el Estado de la liquidación del sistema de financiación con la Comunidad Autónoma de Andalucía, y la ampliación del crédito para atender el pago de las obligaciones derivadas de la ejecución del aval otorgado al préstamo concedido a la República Argentina.

4.3.1. *El crédito extraordinario para la liquidación del sistema de financiación con la Comunidad Autónoma de Andalucía.*

a) Legitimidad del Gobierno para promover dicho gasto: como señala el Consejo de Estado ¹¹⁴, este crédito extraordinario trae causa del Acuerdo de fecha de 10 de junio de 2004 de la Comisión Mixta de Transferencias Administración del Estado-Comunidad Autónoma de Andalucía, relativo a la liquidación definitiva del sistema de financiación de dicha Comunidad Autónoma en el quinquenio 1997-2001. Nada hay que objetar *a priori* a este acuerdo, que tiene su fundamento último en la atribución al Gobierno la dirección de la política económica (art. 97 de la CE).

b) Urgencia del gasto: requiere el artículo 55 de la LGP para la tramitación del crédito extraordinario que el gasto «no pueda demorarse hasta el ejercicio siguiente», precisa, por lo tanto, su autorización de cierta urgencia, que como también se ha señalado en epígrafes precedentes supone una situación diferente y menos intensa de la situación de extraordinaria y urgente necesidad a que hace referencia el artículo 86 de la CE para la tramitación de un Decreto-Ley. Urgencia que según señala la exposición de motivos del Real Decreto-Ley 7/2004, deriva del hecho de que una vez alcanzado el acuerdo se lleve a efecto en el menor tiempo posible, cerrando definitivamente el sistema de financiación de la Comunidad Autónoma de Andalucía del quinquenio 1997-2001 ¹¹⁵, y que se ve reforzada con el argumento adicional expuesto por el Ministro de Economía en la Sesión Plenaria en la que se convalidó el Real Decreto-Ley 7/2004 en base a la sentencia de la Audiencia Nacional relativa a la financiación de la Comunidad Autónoma de Andalucía de fecha 3 de julio de 2002 ¹¹⁶.

¹¹⁴ Vid. Dictamen del Consejo de Estado n.º 2369/2004 de fecha 23 de septiembre de 2004, sobre el Proyecto de Real Decreto-Ley por el que se conceden determinados créditos extraordinarios.

¹¹⁵ Señala expresamente la exposición de motivos del Real Decreto-Ley 7/2004 que «Logrado el acuerdo, resulta necesario disponer en el menor tiempo posible de los mecanismos para llevarlo a cabo de forma rápida, dado el retraso acumulado en el cierre de esta financiación con los consiguientes perjuicios para la suficiencia financiera de la comunidad autónoma que ello conlleva, lo que origina la concesión de un crédito extraordinario por la cantidad indicada».

¹¹⁶ Vid. *Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados*. Pleno y Diputación Permanente Año 2004, VIII Legislatura, N.º 43, Sesión Plenaria celebrada el 26 de octubre de 1994, pág. 1.877.

Sin embargo esta justificación, en nuestra opinión, ha de ser matizada, en el sentido de que la perentoriedad es consecuencia de la autoimposición que deriva del Acuerdo de la Comisión Mixta, en el que el Ejecutivo se obliga expresamente a satisfacer la deuda en el ejercicio 2004 ¹¹⁷.

c) Inexistencia de crédito suficiente en los Presupuestos Generales del Estado: es evidente que la Ley de Presupuestos no contempla este gasto, por lo que cabe su autorización a través de un crédito extraordinario.

d) Financiación del crédito extraordinario: señala el artículo 3 del Real Decreto-Ley 7/2004 que *el crédito se financiará con deuda pública*, dejando sin efecto lo dispuesto para la financiación de los créditos extraordinarios en el artículo 16 de la LGEP y los artículos 50 y 55.1 de la LGP. Esta alteración del régimen de financiación del crédito extraordinario «se justifica» en la exposición de motivos del Real Decreto-Ley en *la existencia de una necesidad extraordinaria y urgente para proceder a la liquidación definitiva del sistema de financiación de la Comunidad Autónoma de Andalucía* ¹¹⁸.

La alteración que el Real Decreto-Ley comporta, en relación al régimen de financiación de los créditos extraordinarios, obliga a realizar las siguientes consideraciones jurídicas:

1. El Real Decreto-Ley establece en esta materia una excepción singular al régimen de financiación de los créditos extraordinarios. En este punto, el Real Decreto-Ley es contrario a *toda la normativa vigente en materia presupuestaria (LGEP, LGP, LPGE para el año 2004)* ¹¹⁹, ya que al tratarse de un gasto derivado de una operación no financiera, no debería financiarse a través del recurso a la Deuda Pública, sino con cargo al Fondo de

¹¹⁷ En este sentido y con carácter general señala ANDREU MESTRE, A.: *Las modificaciones presupuestarias. Un análisis en el ordenamiento financiero del Estado y en el de las CC.AA.* Lex Nova 2005, pág. 209, que sería deseable que no tuvieran cabida distintas interpretaciones de «lo necesario» (en relación con la tramitación de créditos extraordinarios y suplementos de crédito) en función de las preferencias o de cuál haya sido el programa político de quienes ejerzan el poder ejecutivo, sino desde razones incuestionables, provocadas por hechos imprevistos.

¹¹⁸ La exposición de motivos del Real Decreto-Ley 7/2004, de 27 de septiembre, señala textualmente en este punto que «esta alteración singular y extraordinaria viene motivada por la existencia de una necesidad igualmente extraordinaria y urgente, la de proceder a la liquidación definitiva del sistema de financiación de la Comunidad Autónoma de Andalucía, durante el quinquenio 1997-2001, que en razón de su cuantía y por nacer la obligación del propio Real Decreto-Ley no puede ser atendida empleando los instrumentos y procedimientos que las citadas leyes prevén con carácter general y ordinario».

¹¹⁹ Es contrario al artículo 16 de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, que señala que «Los créditos extraordinarios, suplementos de crédito, ampliaciones e incorporaciones de crédito... se financiarán mediante el recurso al Fondo de Contingencia de Ejecución presupuestaria o mediante bajas en otros créditos». También al artículo 55.1 a) de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, que indica en relación a los créditos extraordinarios que «Si la necesidad surgiera en operaciones no financieras del presupuesto, el crédito extraordinario o suplementario se financiará mediante baja en los créditos del Fondo de Contingencia o en otros no financieros que se consideren adecuados». Y por último es contrario al artículo 8 de la Ley 61/2003, de 30 de diciembre, que señala en relación con las normas que regulan la modificación y ejecución de créditos presupuestarios que «Las modificaciones de los créditos presupuestarios se ajustarán a lo dispuesto en esta Ley, y a lo que al efecto se dispone en la Ley 47/2003 de 26 de noviembre, General Presupuestaria, en aquellos extremos que no resulten modificados por aquella».

Contingencia o con baja en otros créditos. La *extravagancia* del Real Decreto-Ley en esta materia es radical, dado que rompe con la esencia de la reforma presupuestaria iniciada con las Leyes de Estabilidad Presupuestaria, que tienen por finalidad dotar de *médula jurídica* ¹²⁰ al principio de estabilidad presupuestaria, creando en la fase de ejecución presupuestaria un Fondo de Contingencia para atender necesidades, como la aquí analizada, que no han sido previstas en el presupuesto inicialmente aprobado.

2. La pretendida justificación de la alteración del régimen de financiación, en su consideración *singular y extraordinaria* motivada por la existencia de una necesidad igualmente *extraordinaria y urgente* (proceder a la liquidación definitiva del sistema de financiación de la Comunidad Autónoma de Andalucía durante el quinquenio 1997-2001), constituye un argumento tautológico, vacío de contenido material, que evidencia la verdadera razón por la que el crédito extraordinario se financia con Deuda Pública, y que es la imposibilidad material de acudir al Fondo de Contingencia, dado que la cuantía del Real Decreto-Ley supera la cantidad presupuestada para el citado Fondo en el ejercicio 2004 ¹²¹.

Y es que el hecho de que la cuantía del Decreto-Ley sea superior a las posibilidades del Fondo de Contingencia no obligaba a buscar una fuente de financiación distinta de la contemplada en el artículo 55.1 a), dado que el citado artículo establece como fuente de financiación alternativa *la baja en otros créditos financieros que se consideren adecuados*. Es decir, el mencionado importe se podría haber financiado con cargo a la baja de otros créditos presupuestarios, por lo que no era necesario acudir al recurso de la Deuda Pública.

3. El Gobierno actúa en este punto como si la reforma de la normativa presupuestaria no se hubiera producido, es decir, como si siguiera vigente el anterior artículo 64 del Real Decreto Legislativo 1091/1988 y tuviera libertad para determinar los recursos a utilizar para su financiación.

¹²⁰ Vid. GARCÉS SANAGUSTÍN M. (Dir.): *La estabilidad presupuestaria en el Derecho Español*, IEF, Año 2004, pág. 26. Si bien coincidimos aquí con la interpretación que del artículo 55 de la LGP realiza ANDREU MESTRE A. *Las Modificaciones Presupuestarias. Un análisis en el Ordenamiento financiero del Estado y en el de las CCAA*. Lex Nova 2005, pág. 235, al señalar que el citado artículo *no puede ser interpretado llegando a la conclusión absurda de que las Cortes Generales, en el ejercicio de su potestad legislativa no pudieran aprobar una ley posterior, del mismo rango que la LGP, y de la Ley de Presupuestos de cada ejercicio, en la cual se aprobara un aumento de crédito por encima del presupuestado, aunque éste fuera financiado mediante endeudamiento, en aplicación del artículo 134.5 de la CE, y de acuerdo con el principio de reserva de ley que recoge el artículo 135.1 de la misma*. Lo que criticamos es que esa modificación se realice a través de un instrumento normativo como el Decreto-Ley, al haberse probado que en el supuesto que nos ocupa no se cumplen los requisitos que el artículo 86 de la CE establece para su tramitación. En los mismos términos se expresa el Consejo de Estado en su Dictamen 2369/2004 al señalar que *en aplicación del aforismo patere legem quam ipse fecisti, el Consejo de Estado estima que no es apropiado introducir excepciones singulares a leyes generales por la vía del Decreto-Ley. Plantea muchas dudas, en definitiva, la oportunidad de medidas como las propuestas, que derogan el Régimen General Presupuestario en aspectos esenciales del mismo, máxime cuando esa derogación singular se efectúa con el instrumento siempre delicado del Real Decreto-Ley*.

¹²¹ En el Presupuesto de Gastos para 2004, la dotación inicial del Fondo de Contingencia de Ejecución Presupuestaria fue de 2.345 millones de euros, y la cuantía del crédito extraordinario para atender el pago de la liquidación del sistema de financiación para el período 1997-2001 correspondiente a la Comunidad Autónoma de Andalucía es de 2.500 millones de euros. Así lo señala de forma explícita el propio Ministro de Economía y Hacienda en la sesión plenaria celebrada el 26 de octubre de 2004 para la convalidación del Real Decreto-Ley que nos ocupa, pág. 1.885.

e) La concesión del crédito extraordinario a través de un Real Decreto-Ley: referida la *evidente* incompatibilidad entre un gasto no previsto pero conocido al elaborar el Presupuesto, y la urgencia que ha de precisar un crédito extraordinario ¹²², y resaltada la vulneración por el Real Decreto-Ley de todos los preceptos legales que regulan el sistema de financiación de los créditos extraordinarios.

Las consideraciones jurídicas que se realizan a continuación tienen por objeto enjuiciar la utilización de esta fuente normativa para conceder el crédito extraordinario que nos ocupa.

1. Partiendo de las afirmaciones que con carácter general se han realizado en torno a la utilización del Decreto-Ley en el ámbito presupuestario ¹²³, y de la constatación de que en esta materia rige el principio de *reserva de competencia parlamentaria*, se puede realizar una primera tacha de inconstitucionalidad al Real Decreto-Ley 7/2004, por contrario al artículo 86.1 de la CE en relación con el artículo 134.5 de la CE, que anuda el aumento del gasto público tras la aprobación de los Presupuestos Generales del Estado, a la presentación por el Gobierno del correspondiente proyecto de ley.
2. Asimismo el Real Decreto-Ley 7/2004 adolece de inconstitucionalidad por no concurrir en las medidas que autoriza, el presupuesto habilitante que legitima la utilización del Decreto-Ley, esto es, la extraordinaria y urgente necesidad a que se refiere el citado artículo 86.1 de la CE. Como ya se ha señalado, la urgencia del artículo 55 de la LGP para la autorización de un crédito extraordinario constituye una situación distinta y menos cualificada que la extraordinaria y urgente necesidad a que se refiere el artículo 86.1 de la CE, que requiere, siguiendo aquí la tesis del Consejo de Estado, *un supuesto de especial gravedad, inusual y acaecido de modo inesperado*. Circunstancias incompatibles con el hecho de que el Real Decreto-Ley 7/2004 recoja medidas que *pudieran haber sido previstas, dado que eran incidencias conocidas* al elaborar los presupuestos para el año 2004 ¹²⁴.
3. En tercer lugar, señalar que la utilización de esta fuente normativa restringe el debate parlamentario en el Congreso, y omite su discusión en el Senado, lo que tiene especial trascendencia desde una perspectiva político-constitucional:

¹²² Circunstancia que, como aquí sucede, se producirá básicamente en aquellos «ejercicios presupuestarios transitorios» en los que el Gobierno responsable del proyecto de Presupuestos es sustituido por otro con una política económica radicalmente diferente.

¹²³ Afirmaciones que tienen su fundamento en el reconocimiento por el TC (SSTC 111/1983, FJ 8, y 245/2004, FJ 5) de la existencia de límites implícitos junto a los explícitos recogidos en el artículo 86.1 de la CE para la emanación de Decretos-Leyes por el Gobierno. Señalando entre estos límites implícitos aquellas materias para las que la CE prevea *expressis verbis* la intervención de los órganos parlamentarios bajo forma de ley.

¹²⁴ En realidad el Real Decreto-Ley 7/2004 se utiliza por el Gobierno entrante (tras las elecciones de marzo) para presentar unos presupuestos *bis o complementarios* a los presentados por el Gobierno saliente y que dieron lugar a la Ley de Presupuestos para el año 2004, pero sin que se produzca ninguno de los presupuestos habilitantes necesarios para la utilización de esta fuente normativa.

- Resulta paradójico que al Senado, como Cámara de representación territorial, no se le dé traslado, para que pueda dar su opinión, de un Acuerdo que viene a resolver el contencioso relativo al pago de la liquidación del sistema de financiación de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el período 1997-2001 y que se enmarca dentro de un debate más general en torno al sistema de financiación autonómica (gastos de sanidad, etc.) ¹²⁵.
 - Constituye asimismo una práctica presupuestaria irregular, que dada la importante cuantía económica del Real Decreto-Ley 7/2004 (8.132 millones de euros), es decir un 5 por 100 del total de los Presupuestos Generales del Estado, se impida cualquier discusión sobre las medidas adoptadas en la Cámara Alta.
4. En definitiva lo que se quiere significar aquí es que si bien se ha pretendido demostrar que el Decreto-Ley no es la fuente normativa adecuada para incorporar modificaciones al presupuesto aprobado, lo cierto es que la realidad trasluce un uso abusivo de esta técnica legislativa. Resulta muy ilustrativo observar cómo la Ley 2/2004, de 27 de diciembre, de Presupuestos para el año 2005, se encuentra *emparedada* entre dos Reales Decretos-Leyes, que son expresión de una técnica presupuestaria más que deficiente:
- El Real Decreto-Ley 7/2004, de 27 de septiembre, al que le son aplicables las críticas que se vienen realizando en este trabajo.
 - El Real Decreto-Ley 11/2004, de 23 de diciembre, por el que se modifica en materia de pensiones públicas la propia Ley de Presupuestos para 2005 con anterioridad a su propia aprobación ¹²⁶.

4.3.2. *La ampliación del crédito para atender el pago de las obligaciones derivadas de la ejecución del aval otorgado al préstamo concedido a la República Argentina.*

Se dan por reproducidas aquí las valoraciones realizadas en el apartado anterior con relación a la urgencia del gasto y su concesión a través de un Real Decreto-Ley. Y el mismo juicio merece el recurso a la Deuda Pública para su financiación, puesto que el Real Decreto-Ley 7/2004 objeto de

¹²⁵ La mayoría de los grupos políticos, que intervinieron en la Sesión plenaria celebrada el 26 de octubre de 2004 para la convalidación o derogación del Real Decreto-Ley 7/2004, enmarcaron el debate de esta medida en la necesidad de un pacto más amplio entre Estado y todas las Comunidades Autónomas en relación con la financiación de la sanidad.

¹²⁶ Así, junto a la Ley 2/2004, de 27 de diciembre de Presupuestos para el año 2005, el BOE del día 28 de diciembre publica el Decreto-Ley 11/2004, de 23 de diciembre (anterior en cuatro días a la Ley de Presupuestos), por el que se modifican determinadas cuestiones en materia de pensiones de la Ley de Presupuestos para 2005. Y como señala el profesor FALCÓN Y TELLA, R.: «Ley de Presupuestos para 2005 y su discutible modificación por Decreto-Ley anterior a su aprobación». *Quincena Fiscal Aranzadi* n.º 1/2005, Madrid, 2005 «no parece que la modificación por Decreto-Ley de una Ley de Presupuestos de inminente aprobación definitiva, sin molestarse siquiera en esperar a tal aprobación para celebrar el correspondiente Consejo de Ministros, ni responda a un procedimiento legislativo habitual, ni potencie el control democrático por las Cámaras, en contra de las buenas intenciones que expresaba la Exposición de Motivos de la Ley de Presupuestos». Señalando a modo de conclusión que «es muy discutible este Decreto-Ley que crea un peligroso precedente, pues la misma técnica podría utilizarse en el futuro en contra de los pensionistas o de los contribuyentes (por ejemplo, elevando por Decreto-Ley la cuantía de tributos que vinieran actualizándose en la Ley de Presupuestos).

estudio excepciona a esta ampliación, lo que con carácter general señalan el artículo 16 de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria y los artículos 50 y 54.3 de la LGP, respecto a su financiación con cargo al Fondo de Contingencia.

En relación con este último punto resulta, si cabe, más contradictorio acudir a la Deuda Pública y no al Fondo de Contingencia, pues como señala el propio Ministro de Hacienda en la Sesión de convalidación del Real Decreto-Ley «hasta el momento, la financiación de los vencimientos de la deuda Argentina se habían realizado con cargo a dicho Fondo»¹²⁷ y si observamos los datos del cierre del ejercicio 2004, el Fondo de Contingencia podría haber asumido este gasto, por lo que resulta paradójico que a la parte del Fondo no utilizada se le haya tenido que aplicar lo dispuesto en el artículo 15.5 de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, que señala que el remanente de crédito de cada ejercicio anual en el Fondo no puede ser objeto de incorporación a ejercicios posteriores.

4.4. Ámbito temporal en el que se produce la tramitación del Real Decreto-Ley 7/2004.

En este apartado se van analizar las consecuencias presupuestarias que derivan de la tramitación simultánea del Real Decreto y de la tramitación parlamentaria del proyecto de Ley de Presupuestos para el año 2005.

A tal fin, se describe a continuación la secuencia temporal para la aprobación de ambas normas:

MEDIDAS RELACIONADAS CON EL OBJETO DEL REAL DECRETO-LEY 7/2004 Y FASES EN LA ELABORACIÓN DEL PRESUPUESTO PARA EL AÑO 2005		
Calendario 2004	Real Decreto-Ley 7/2004	Presupuesto 2005
ENERO		Ley de Presupuestos del Estado para el año 2004.
MARZO	Elecciones generales.	Acuerdo del Consejo de Ministros por el que se fija el objetivo de estabilidad presupuestaria 2005-2007 y el límite de gasto no financiero del presupuesto para 2005 (*).
		Aprobación por las Cortes del objetivo de estabilidad presupuestaria 2005-2007 y el límite de gasto no financiero del presupuesto para 2005.

(*) Excepcionalmente el objetivo de estabilidad presupuestaria y techo de gasto para 2005 fue fijado por acuerdo de fecha 4 de junio de 2004, toda vez que el mismo es consecuencia del nuevo Gobierno, tras las elecciones generales del mes de marzo.

¹²⁷ Vid. *Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados*. Sesión Plenaria n.º 39, pág. 1.878. El Ministro de Economía completa su argumentación señalando que (si bien) «aún queda margen para financiarlos... se considera conveniente no cargar los próximos vencimientos a dicho fondo, ya que en caso contrario, de continuar Argentina con los impagos, se estaría comprometiendo un porcentaje muy elevado del mismo para el próximo ejercicio, casi un tercio».

MEDIDAS RELACIONADAS CON EL OBJETO DEL REAL DECRETO-LEY 7/2004 Y FASES EN LA ELABORACIÓN DEL PRESUPUESTO PARA EL AÑO 2005 (cont.)		
Calendario 2004	Real Decreto-Ley 7/2004	Presupuesto 2005
MAYO	Real Decreto-Ley 1/2004, de 7 de mayo, que amplía hasta el 31 de diciembre de 2004 el plazo establecido en el apartado 1 de la disposición final tercera de la Ley 39/2003, de 17 de noviembre, del Sector Ferroviario, para su entrada en vigor.	ORDEN EHA/1374/2004, de 14 de mayo, por la que se dictan las normas para la elaboración del escenario presupuestario 2005-2007.
JUNIO	Acuerdo de fecha de 10 de junio de 2004 de la Comisión Mixta de Transferencias Administración del Estado-Comunidad Autónoma de Andalucía, relativo a la liquidación definitiva del sistema de financiación de dicha Comunidad Autónoma en el quinquenio 1997-2001.	ORDEN EHA/1645/2004, de 3 de junio, por la que se dictan normas para la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado para 2005.
SEPTIEMBRE	Aprobación del Real Decreto-Ley 7/2004, de 27 de septiembre.	Aprobación del Proyecto de LPG para 2005 por el Consejo de Ministros el 24-09-2004.
OCTUBRE	Sesión Plenaria celebrada el 26 de octubre de 2004 para la convalidación del Real Decreto-Ley 7/2004.	Sesión Plenaria celebrada el 27 de octubre de 2004 para el debate de totalidad del proyecto de LPG para 2005.
NOVIEMBRE	Publicación el 4 de noviembre de 2004 de la Resolución de 26 de octubre por la que se ordena la publicación del Acuerdo de convalidación del Real Decreto-Ley 7/2004.	Tramitación en el Senado en la Comisión de Presupuestos y debate a la totalidad por el Pleno del proyecto de Ley de Presupuestos.
DICIEMBRE	• Real Decreto 2395/2004, de 30 de diciembre, por el que se aprueba el Estatuto de ADIF. • Real Decreto 2387/2004, de 30 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Sector Ferroviario.	Veto del Senado y Aprobación de la Ley 2/2004, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2005.

Descrita la tramitación paralela de ambas normas, que tienen como punto culminante la convalidación del Real Decreto-Ley el día anterior al debate de totalidad del proyecto de Ley de Presupuestos para el año 2005, y caracterizados los gastos adoptados en el Real Decreto-Ley 7/2004 como no previstos pero conocidos al elaborar el presupuesto para el año 2004, se reafirma en este epígrafe el uso inadecuado y abusivo en materia presupuestaria del instrumento del Real Decreto-

Ley, pues, como se desprende de la secuencia temporal, las medidas recogidas en el Real Decreto-Ley no acontecen de un modo tan inesperado que legitimen eliminar la intervención de las Cortes Generales en la tramitación de estos créditos.

Al contrario, la sustitución de la tramitación parlamentaria del correspondiente proyecto de ley por el instrumento del Decreto-Ley, en nuestro criterio vulnera el principio de transparencia, recogido de forma explícita en el artículo 26.1 de la nueva LGP, como regla que se ha de cumplir en la programación y gestión presupuestaria ¹²⁸, toda vez que con esta práctica se está vulnerando el principio de competencia parlamentaria en un doble aspecto:

- En primer lugar, al impedir un verdadero debate sobre su contenido en ambas Cámaras (la convalidación del Real Decreto-Ley no precisa de ningún acuerdo en la Cámara Alta ¹²⁹).
- Y en segundo lugar y dada su importante cuantía, distorsiona el acuerdo adoptado en el Pleno del Congreso de los Diputados y del Senado para la aprobación del objetivo de estabilidad presupuestaria propuesto por el Gobierno.

En definitiva, el respeto al artículo 134.5 de la CE requiere renunciar a la elaboración de presupuestos «bis» a través de Decreto-Ley (como acontece con el RDL 7/2004), y obliga, o bien a la tramitación del correspondiente proyecto de ley *de contenido presupuestario* ¹³⁰, en donde se recogerían estas concretas partidas de gasto y que, dada su cuantía, exigiría igualmente la modificación de la LGP, a fin de posibilitar la financiación de los créditos extraordinarios por operaciones no financieras con Deuda Pública ¹³¹, o bien, dado el retraso en la puesta en marcha por ejemplo de la novedosa normativa del sector ferroviario (su Reglamento entra en vigor el 1 de enero de 2005), se podría haber incorporado este gasto a la tramitación del proyecto de Ley de Presupuestos para el año 2005.

¹²⁸ El principio de transparencia junto con el de plurianualidad y eficiencia son principios rectores al servicio del principio general de estabilidad presupuestaria y tienen su base en los artículos 4, 5 y 6 de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre.

¹²⁹ Coincidimos aquí con la crítica manifestada por el profesor MARTÍNEZ LAGO, en relación a la aprobación de los créditos extraordinarios a través del Decreto-Ley en *Ley de Presupuestos y Constitución*, Editorial Trotta, Madrid, 1998, págs. 262 y 263, en donde señala que «... El Gobierno ha utilizado en muchas ocasiones esta vía para aprobar créditos presupuestarios fuera de la Ley de Presupuestos, posiblemente para evitar las críticas de los parlamentarios ante el aumento del gasto público. Es mucho más fácil para el Gobierno conseguir ciertas partidas presupuestarias aprobando un Decreto-Ley y sometiéndose al breve debate de la convalidación que hacerlo pasar por la ordinaria tramitación de los proyectos de Ley».

¹³⁰ En esta línea CABRERA PÉREZ-CAMACHO, M.: «Los principios presupuestarios». *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 240, 1996 pág. 347, califica estas Leyes como *Leyes Presupuestarias especiales de crédito extraordinario y suplemento de crédito*.

¹³¹ En esta línea se manifiesta el Consejo de Estado en su Dictamen 2369/2004 al señalar que «Pueden oponerse ciertas reflexiones a la previsión de financiar con Deuda Pública los créditos propuestos y, en consecuencia, a exceptuar por Real Decreto-Ley la aplicación de reglas contempladas en la Ley General Presupuestaria y la Ley General de Estabilidad Presupuestaria. En atención al importante papel que desempeñan ambas Leyes en la formulación de la política presupuestaria... y en aplicación del aforismo patere legem quam ipse fecisti (Sufre la ley que tú mismo hiciste), el Consejo de Estado estima que no es apropiado introducir excepciones singulares a las leyes generales por la vía del Real Decreto-Ley... Nada impediría la tramitación de un proyecto de ley de reforma de la Ley General Presupuestaria en el que se previese de forma expresa el supuesto de financiación de los créditos con cargo a Deuda Pública, como propuso este Consejo en su dictamen sobre el anteproyecto de la que luego sería la Ley 47/2003, General Presupuestaria...».

4.5. El Real Decreto-Ley 7/2004 y la ejecución del Presupuesto del año 2004.

Aprobada la Ley de Presupuestos se abre la fase de ejecución presupuestaria cuya competencia corresponde al Ejecutivo, si bien no se va a hacer referencia en este apartado ni a la fase declarativa de reconocimiento contable de las obligaciones, ni a la fase de carácter ejecutivo de ordenación de los pagos. Lo que se pretende analizar aquí es la incidencia del Real Decreto-Ley 7/2004 en lo que podríamos denominar tercera fase en la ejecución del presupuesto, es decir, la que comprende la liquidación o cierre del ejercicio. El estudio se centrará, por lo tanto, en la importante repercusión que el mencionado Real Decreto-Ley ha tenido en la operación contable que establece el resultado de la gestión o ejecución del presupuesto en términos de caja a 31 de diciembre de 2004 ¹³².

Y, dada su cuantía, cifrada en 8.132 millones de euros (un 5% del total de los Presupuestos Generales del Estado para el año 2005), su incidencia en la liquidación y cierre del Presupuesto ha sido más que notable, ya que las Administraciones Públicas han cerrado el año 2004 con un déficit del 0,28 por 100 del PIB, y sin la tramitación del Real Decreto-Ley la liquidación del Presupuesto hubiera arrojado una situación de superávit ¹³³.

Como se refleja en el cuadro adjunto, el déficit registrado para el conjunto de las Administraciones Públicas en 2004 alcanzó los 2.254 millones de euros (cifra que equivale al 0,28% del PIB). Este déficit del 0,28 por 100 es consecuencia de un resultado negativo del -1,27 por 100 de la Administración Central, y de un -0,04 de los Entes Territoriales, en tanto que el resultado de la Seguridad Social ha registrado un superávit del 1,02 por 100.

CONCEPTO	En M €	% PIB
ADMINISTRACIONES PÚBLICAS	-2.254	-0,28
ESTADO Y OO.AA.	-10.132	-1,27
SEGURIDAD SOCIAL	8.155	+1,02
ENTES TERRITORIALES	-277	-0,04
CC.AA.	-148	-0,02
CC.LL.	-129	-0,02

FUENTE: Ministerio de Economía y Hacienda. www.minhac.es

¹³² Y aunque es un tema que supera el contenido de este trabajo, se quiere significar aquí la necesidad de potenciar el control parlamentario en relación con la ejecución presupuestaria.

¹³³ Vid. GARCÍA DÍAZ, M.A.; MARTÍN URRIZA, C.; ZARAPUZ PUERTAS, L.: *Situación de la economía española PGE 2005*, CC.OO. págs. 7 y 8.

Y como señaló el Vicepresidente Segundo del Gobierno y Ministro de Economía Hacienda en la presentación de los datos de ejecución presupuestaria del año 2004, *el déficit registrado en las cuentas públicas del pasado año se explica por la decisión del Estado de asumir las deudas de RENFE, cuyo importe total se eleva a 5.459 millones de euros, el 0,68 por 100 del PIB. Y si se descuenta esta operación puramente coyuntural, las Administraciones Públicas habrían concluido 2004 con un superávit de 3.205 millones, el 0,40 por 100 del PIB.*

	
5. VARIACIONES EN EL DÉFICIT DEL ESTADO RESPECTO A LA PREVISIÓN INICIAL DE LOS PRESUPUESTOS.	
<i>En porcentaje del PIB</i>	
DÉFICIT PREVISTO PGE 2004	-0,44
AJUSTES C.N. NO RECOGIDOS	-0,35
TOTAL DÉFICIT INICIAL	-0,79
Operaciones no recurrentes	-1,00
Deuda Renfe	-0,68
Deuda Andalucía	-0,31
Otras operaciones	+0,56
Mayores Ingresos	+0,44
Menores Intereses	+0,30
Mayores Gastos (Prestige, aval Argentina, etc...)	-0,18
DÉFICIT REAL A DICIEMBRE 2004	-1,23

FUENTE: Ministerio de Economía y Hacienda. www.minhac.es

En base a los datos aportados, resulta patente la incidencia del Real Decreto-Ley 7/2004, de 27 de septiembre, en el resultado de la liquidación y cierre del Presupuesto del año 2004. Circunstancia que, unida a la ya señalada de que las medidas que contiene, no tiene la condición de imprevista, refuerza la tesis expuesta, en relación a la utilización inadecuada del instrumento del Decreto-Ley, al vulnerarse el control parlamentario que en el Senado se debiera haber realizado de estos gastos, y contraviniendo en última instancia el principio de competencia parlamentaria recogido en el artículo 134.5 de la CE ¹³⁴.

¹³⁴ Se reitera aquí la necesidad de que se produzca un verdadero control parlamentario de la ejecución presupuestaria, pues, como han señalado algunos autores: GARCÍA DÍAZ, M.A.; MARTÍN URRIZA, C.; ZARAPUZ PUERTAS, L. *op. cit.* págs. 7 y 8 (un control parlamentario efectivo) «evitaría, por lo menos en parte, la aparición de polémicas en los momentos inmediatamente posteriores a los cambios de Gobierno sobre el grado de fiabilidad de la gestión de los Ejecutivos antece-sores». Circunstancia que se ha producido en este cambio de legislatura y de la que el Real Decreto-Ley 7/2004 es una evidente consecuencia. Se hace imprescindible que el Legislativo cuente con la anunciada Oficina de Control Presupuestario, que en nuestro criterio debiera depender directamente de las comisiones de Presupuestos del Congreso y también del Senado y en la que se debería canalizar toda la información de carácter presupuestario que suministraran los diferentes órganos de la Administración del Estado, y en cuyo seno se debería realizar un efectivo control de la ejecución presupuestaria que serviría de freno a iniciativas tan extravagantes como el Real Decreto-Ley 7/2004.

V. RECAPITULACIÓN

1. La nueva LGP ha reformado sustancialmente las modificaciones de crédito, regulación que ha tenido como eje fundamental el importante papel que ha desempeñar el Fondo de Contingencia de ejecución presupuestaria para hacer frente a las necesidades inaplazables de carácter no discrecional que pudieran surgir a lo largo del ejercicio presupuestario. Estas modificaciones forman parte de una reforma global de la normativa presupuestaria y del gasto público, iniciada con la Ley 18/2001, General de Estabilidad Presupuestaria y la Ley Orgánica 5/2001 complementaria de la anterior, continuada con la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones y culminada con la aprobación de la Ley 47/2001, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

2. Del catálogo de modificaciones de crédito que contempla la nueva LGP, los créditos extraordinarios y los suplementos de crédito se configuran como modificaciones presupuestarias *cualificadas*, en la medida en que afectan no sólo a la triple dimensión del principio de especialidad presupuestaria, sino también a los principios de unidad, universalidad y, especialmente tras la entrada en vigor de la LGEP, al principio de equilibrio presupuestario, por lo que puede decirse que en última instancia afectan a la propia configuración de la institución presupuestaria.

3. La novedad más importante en la regulación de los créditos extraordinarios y suplementos de crédito deriva de la posibilidad de que el Consejo de Ministros pueda autorizar créditos extraordinarios para atender obligaciones del ejercicio corriente, así como los suplementos de crédito cuando se financien con baja en el Fondo de Contingencia. Circunstancia que, si bien un sector doctrinal entiende que no vulnera el principio de legalidad presupuestaria, en la medida en que estos créditos extraordinarios y suplementos de crédito se financian con cargo al Fondo de Contingencia, y su disposición corresponde al Consejo de Ministros. En nuestro criterio sí que se vulnera el mencionado principio, dado que este régimen difumina el principio de competencia parlamentaria, que obliga para la modificación del presupuesto aprobado a la tramitación del correspondiente proyecto de ley (art. 134.5 de la CE).

4. Por otra parte la nueva LGP ha añadido a los tres requisitos clásicos para la concesión de los créditos y suplementos de créditos del anterior artículo 64 del TRLGP, a saber, legitimidad, urgencia del gasto e inexistencia de crédito suficiente en los Presupuestos Generales del Estado del ejercicio corriente, otros dos:

- a) El primero, de carácter cuantitativo y que deriva de la existencia del Fondo de Contingencia de Ejecución Presupuestaria, dotado con el 2 por 100 del total de gastos por operaciones no financieras destinado a financiar, entre otras modificaciones, los créditos extraordinarios y suplementos de crédito, y que constituye un límite vinculante y permanente para las distintas leyes anuales de Presupuestos.
- b) El segundo, de carácter cualitativo, y es el que condiciona la forma de financiación del crédito extraordinario o suplemento de crédito, en función de que su origen derive de una operación financiera o no financiera, aunque, desafortunadamente en este punto, conviene resaltar que la nueva LGP no ha definido qué se ha de entender por operación financiera o no financiera, lo que, en nuestra opinión, puede dar lugar a la utilización de recursos inadecuados para la financiación de estos créditos.

5. En síntesis, conforme a lo señalado en los dos apartados anteriores, el nuevo régimen supone que los créditos extraordinarios y suplementarios deban ser aprobados por el Consejo de Ministros, siempre que se financien con cargo al Fondo de Contingencia de ejecución presupuestaria y deriven de necesidades inaplazables que se presenten durante el ejercicio presupuestario y tengan su origen en operaciones no financieras; en los demás supuestos en los que resulte necesario aprobar suplementos de crédito o créditos extraordinarios, se deberá remitir a las Cortes Generales el oportuno proyecto de ley para la aprobación del correspondiente crédito.

Consecuencia lógica de lo anterior, es decir, de la posibilidad de que determinados créditos extraordinarios o suplementarios –los que se financian con cargo al Fondo de Contingencia– puedan ser autorizados por el Ejecutivo, debiera ser, en nuestra opinión, la eliminación en este ámbito del uso abusivo del Decreto-Ley, dado que el Gobierno en la actualidad dispone del Fondo de Contingencia para hacer frente a imprevistos que anteriormente precisaban para su autorización de norma de rango legal, y también puede acudir a la técnica del anticipo de tesorería prevista en el artículo 60 de la nueva LGP.

6. En base a lo anterior, la posibilidad de modificación a través de un Decreto-Ley de unos presupuestos aprobados, ha de ser rechazada, pues como ha señalado el Consejo de Estado, la urgencia para la tramitación de un crédito extraordinario o suplementario, difiere de la situación de extraordinaria y urgente necesidad que se necesita para aprobar un Decreto-Ley, una urgencia, esta última, cualificada, en la medida en que precisa la existencia de un supuesto de especial gravedad, inusual y acaecido de modo inesperado.

Sin embargo la realidad demuestra la utilización abusiva del Decreto-Ley para tramitar créditos extraordinarios y suplementarios, que en nuestro criterio ha tenido su máxima expresión en el Real Decreto-Ley 7/2004, de 27 de septiembre.

7. El citado Real Decreto-Ley 7/2004 recoge tres medidas con importantes consecuencias presupuestarias: a) la concesión de un crédito extraordinario por importe de 2.500 millones de euros para atender el pago de la liquidación del sistema de financiación para el período 1997-2001 correspondiente a la Comunidad Autónoma de Andalucía; b) las disposiciones sobre la deuda de RENFE por importe de 5.459 millones de euros; c) y sobre el aval del Estado al préstamo otorgado a la República Argentina. Y aunque a primera vista parecieran muy diferentes, participan todas ellas de dos características comunes: a) son medidas que *pudieran haber sido previstas, dado que eran incidencias conocidas al elaborar los presupuestos para el año 2004*; b) y *las obligaciones, fuente de las modificaciones propuestas, son todas de naturaleza no financiera*.

8. El Real Decreto-Ley de 27 de septiembre, al financiar los créditos que contempla con Deuda Pública, ha vulnerado la LGEP, la LGP y la LPGE para el año 2004, ya que, al contemplar operaciones no financieras, no se debería haber financiado con Deuda Pública, sino con cargo al Fondo de Contingencia o con baja en otros créditos. El Gobierno ha actuado en este punto como si la reforma de la normativa presupuestaria no se hubiera producido, es decir, como si tuviera libertad para determinar los recursos a utilizar para su financiación. La pretendida justificación de la alteración del régimen de financiación en su consideración singular y extraordinaria es un argumento vacío de contenido, que oculta la verdadera razón por la que el crédito extraordinario se financia con Deuda Pública y que es la imposibilidad material de acudir al Fondo de Contingencia, dado que la cuantía del Real Decreto-Ley supera la cantidad presupuestada para el citado Fondo en el ejercicio 2004.

9. Las afirmaciones realizadas en el apartado anterior no significan que las Cortes Generales en el ejercicio de su potestad legislativa no puedan aprobar una ley posterior, del mismo rango que la LGP y de la Ley de Presupuestos de cada ejercicio, en la que se aumente el crédito por encima del presupuestado o se modifique su forma de financiación. Lo que criticamos aquí es que esa modificación se realice a través de un instrumento normativo como el Decreto-Ley, al haberse demostrado que en el supuesto que nos ocupa no se cumplen los requisitos que el artículo 86 de la CE establece para su tramitación.

10. Partiendo de las afirmaciones que con carácter general se han realizado en torno a la utilización del Decreto-Ley en el ámbito presupuestario, y de la consideración de que en esta materia rige el principio de reserva de competencia parlamentaria, se puede tachar de inconstitucional el citado Real Decreto-Ley por contrario al artículo 86.1 de la CE en relación con el artículo 134.5 de la CE, que anuda el aumento del gasto público tras la aprobación de los Presupuestos Generales, a la presentación por el Gobierno del correspondiente proyecto de ley.

A mayor abundamiento, el Real Decreto-Ley es inconstitucional, al no concurrir en las medidas que autoriza el presupuesto habilitante que legitima la utilización del Decreto-Ley, esto es, la extraordinaria y urgente necesidad a que se refiere el citado artículo 86.1. Requisito incompatible con el hecho de que el Real Decreto-Ley 7/2004 recoja medidas que pudieran haber sido previstas, dado que eran incidencias conocidas al elaborar los Presupuestos Generales para el año 2004.

11. En definitiva, lo que se quiere significar es que el Decreto-Ley no es la fuente normativa adecuada para incorporar modificaciones al presupuesto aprobado. Sin embargo, la realidad demuestra un uso abusivo de esta técnica legislativa. En efecto resulta revelador observar cómo la Ley de Presupuestos para el año 2005 se encuentra encorsetada entre dos Reales Decretos-Leyes, que son expresión de una técnica más que deficiente, y que requeriría de un pronto pronunciamiento del TC que delimite claramente el papel que ha de tener este instrumento normativo en este ámbito presupuestario. Como también sería preciso un efectivo control parlamentario del proceso de ejecución presupuestaria, a través de la anunciada Oficina de Control Presupuestario, que debiera servir de freno a iniciativas tan extravagantes como el Real Decreto-Ley 7/2004 de 27 de septiembre.

TRIBUTACIÓN	LA NUEVA LGT: ALGUNAS CUESTIONES POLÉMICAS	Núm. 80/2005
-------------	---	-----------------



FRANCISCO ESCRIBANO

Universidad de Sevilla

Extracto:

SE analizan algunas soluciones de la nueva LGT desde la perspectiva del cumplimiento de los específicos objetivos señalados en su Exposición de Motivos a la luz del pretendido reforzamiento de las garantías y del principio de seguridad jurídica, así como teniendo presente las soluciones diseñadas para hacer frente al objetivo de reducir la litigiosidad en el ámbito tributario.

Desde esta doble perspectiva se afrontan las novedades de la LGT en materia de consultas tributarias escritas y su declarado efecto vinculante; la nueva regulación de los plazos –y sus efectos– en relación con el procedimiento inspector, al tiempo que se verifica el modo en que se han integrado en la nueva LGT algunas de las soluciones más sobresalientes de la ahora derogada LDGC, tanto en relación con el mencionado procedimiento como respecto de las que se han introducido en el sancionador, con específico análisis del novedoso derecho a la renuncia al procedimiento sancionador separado y sus efectos.

La nueva categoría de las actas con acuerdo; el fraude de ley, ahora denominado conflicto en la aplicación de la norma tributaria, y algunas soluciones arbitradas en sede del procedimiento económico-administrativo, son analizadas desde el mencionado prisma de la pretendida reducción de la litigiosidad en el ámbito tributario.

Las soluciones analizadas no son en todo caso positivamente valoradas, no sólo desde la específica perspectiva que la propia LGT propugna; en no escasos supuestos un juicio más acabado ha de quedar a expensas del desarrollo reglamentario de la LGT que no se está produciendo con la celeridad que sería deseable.

Sumario:

1. Acerca del modo de tratamiento.
2. Sobre el reforzamiento de las garantías y de la seguridad jurídica. Acerca de la querencia reglamentaria de la nueva LGT no obstante su aparente prolijidad.
 - 2.1. Las consultas tributarias escritas.
 - 2.1.1. La información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles.
 - 2.2. Los plazos en el procedimiento de inspección.
 - 2.3. Acerca de la progresiva desactivación de derechos y garantías en el procedimiento sancionador.
3. Sobre las medidas tendentes a reducir la conflictividad y la litigiosidad en el ámbito tributario.
 - 3.1. Las actas con acuerdo.
 - 3.2. El fraude de ley en la LGT: el conflicto en la aplicación de la norma tributaria.
 - 3.2.1. Exordio. Consideraciones generales.
 - 3.2.2. Los antecedentes normativos inmediatos y la crónica de su frustrante aplicación en la experiencia tributaria española.
 - 3.2.3. El fraude de ley tributaria en la Reforma de 1995.
 - 3.2.4. El fraude a la ley tributaria en los trabajos preparatorios de la nueva LGT.
 - 3.2.5. El conflicto en la aplicación de la norma tributaria: la nueva regulación del fraude de ley en la LGT.
 - 3.2.6. Acerca de la punibilidad de las acciones en fraude a la ley tributaria.
 - 3.3. La revisión en vía administrativa: el mantenimiento de un privilegio injustificable.
 - 3.3.1. El efecto vinculante de las disposiciones interpretativas para los tribunales económico-administrativos.
 - 3.3.2. La intervención de los órganos de aplicación de los tributos en el procedimiento de reclamaciones económico-administrativas.
4. Aspectos conclusivos.

1. ACERCA DEL MODO DE TRATAMIENTO

Tratar de llevar a cabo un análisis general de una norma como la actual Ley General Tributaria (LGT), que se publicó en el BOE de 18 de diciembre de 2003 y que entró en vigor el 1 de julio de 2004, no es tarea fácil. Es más bien imposible, si uno tiene unos mínimos de autoexigencia intelectual. Por tanto, en el exordio de este trabajo confieso mi sencilla aspiración a razonar acerca de cómo ha concretado la ley los objetivos que se marca y la finalidad que su propia Exposición de Motivos señala. También, acerca de cómo ha respondido esta norma, largamente auspiciada por la doctrina española, ante una serie de notables deficiencias de la venerable LGT de 1963, a esas necesidades y expectativas. Si logro razonar en torno a estos tres ejes me sentiré satisfecho y procuraré proporcionar, al tiempo, una visión, inevitablemente parcial, de lo que la nueva LGT de 2003 significa en el seno del ordenamiento tributario ¹.

Inmediatamente habrá que decir que la LGT de 1963 exigía ser modificada, sustituida por otra, básicamente por dos órdenes de consideraciones. En primer lugar, en atención a que era una ley preconstitucional –y ninguna de las dos importantes reformas de 1985 y 1995 habían logrado perfilar de forma acabada ese proceso de invasión de Constitución que el propio fenómeno constitucional exigía de la generalidad del ordenamiento–. Desde luego, también, por una especial resistencia de los aplicadores más inmediatos de la norma; sin ambigüedades, la propia Administración Tributaria. Ese fenómeno lo ilustró de forma bien paladina la publicación de la Ley del Procedimiento Administrativo Común (LPAC), con su malhadada disposición adicional quinta, excluyendo el ámbito de lo tributario de su aplicación, aventura que, como es sabido, acabó en la necesidad –por exigencia de un clamor de doctrina y jurisprudencia– de dar marcha atrás, si bien no con el vigor necesario. La consecuencia fue la publicación de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (LDGC) en 1998 que, no obstante esa falta de audacia, algunas soluciones de la nueva LGT ya hacen añorar.

¹ El origen de este texto está en las *Notas* que preparé para mi exposición oral en las Jornadas organizadas por los Drs. Leonardo GARCÍA DE LA MORA y Miguel Ángel MARTÍNEZ LAGOS, en la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense en el otoño de 2004, a quienes aprovecho para agradecerles la deferencia de haberme invitado para reflexionar públicamente sobre la nueva LGT. He dejado pasar un curso entero –escribo el texto definitivo ya entrado el verano de 2005–, en el que, prácticamente, de modo monográfico me he dedicado a estudiar y explicar esta nueva LGT. A mis alumnos del Grupo M2 de la Licenciatura en Derecho en la Universidad de Sevilla y a los del doctorado, tengo que agradecer que excitaran mi ingenio; las reflexiones que procuró la exposición de mis ideas sobre la nueva LGT, están en el origen de lo que ahora se expone. A ambos colectivos mi más sincero agradecimiento.

En segundo lugar, la LGT estaba necesitada de una profunda revisión en atención a que la primera razón se concretaba de forma muy señalada en el momento en que más fácilmente pueden verse afectados los derechos y garantías de los ciudadanos en sus relaciones con la Administración Tributaria, me refiero a la necesidad de reformular los procedimientos tributarios. No tanto en el sentido de regularlos nuevamente, lo que es evidente, y se ha hecho, sino en el sentido, sobre todo, de concebirlos de un modo diverso. La idea, en mi opinión, es bien sencilla de formular. La LGT no diseñó en 1963 un procedimiento de aplicación del tributo presidido por la idea de la hiperactividad del obligado y la hipoactividad de la Administración. Yo diría más bien que todo lo contrario. Por eso, la generalización del fenómeno de las autoliquidaciones y la función no fisiológica sino patológica de la intervención administrativa, que aquélla genera, es un cambio copernicano que exigía una nueva ley, concebida desde esas exigencias. Si se me permite el tropo, se ha desdoblado la vía, se ha hecho más rápida y, quizás, menos insegura, por ello; pero no se ha llevado a cabo un nuevo trazado, no se han tenido en cuenta las nuevas tecnologías, las exigencias diferentes, la masificación del tráfico, la necesidad de ser más selectivos en la detección de los conflictos y de ofrecer mayor seguridad y garantía en la intervención de los representantes de la Administración, poniendo las bases seguras de una proscripción de la posible arbitrariedad en el ejercicio de sus funciones.

El cambio copernicano a que hemos hecho referencia exigía imperativamente una nueva ley —una nueva ley de absoluta nueva planta u original trazado— que diera entrada entre sus normas a un principio esencial, el de seguridad jurídica, con sus múltiples manifestaciones. Me temo que puedo adelantar ya que eso se ha hecho de modo bien deficiente, porque ni siquiera parece que se haya intentado. Pues no se trata de mencionarlo, como bien hace la Exposición de Motivos, sino más bien de que se aprecie vivo, pleno, desplegando su eficacia a lo largo de la regulación de cada uno de los procedimientos. En esa línea, la nueva LGT ha defraudado mis expectativas, desde luego ².

Pero hablaba, también, de los objetivos que se marca la nueva ley y de la finalidad que la propia Exposición de Motivos señala. Entre los primeros que en ésta se mencionan, se encuentra el de reforzamiento de las garantías y del principio de seguridad jurídica. Si se lee la Exposición de Motivos de la LDGC y la de la nueva LGT es fácil comprobar que, en ambas, esta idea es recurrente. Por eso dedicaré una especial atención a analizar cómo han sido integradas las más notables soluciones legislativas que encontraron acomodo en la LDGC y cómo han sido trasladadas a la nueva LGT. Ya les adelanto las cuestiones que abordaré en esa línea: la nueva regulación de las consultas tributarias; la fijación de un plazo para la realización de las actuaciones inspectoras y la plasmación de ese principio de seguridad jurídica en el ámbito del procedimiento sancionador, mediante la formulación de la exigencia de que se desarrollara de forma independiente a cualquier otro.

² La doctrina viene hablando de la necesidad de una nueva LGT, prácticamente desde el día siguiente al de la promulgación de la Constitución y, además, haciendo referencia de forma explícita a estas cuestiones. Sólo tengo que citar a uno, entre los muchos que se empeñaron en esta tarea, y no son pocas las razones para hacerlo, aunque me limitaré a recordar que en esta casa —la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense— impartió docencia hasta que ganó su Cátedra de Sevilla y allí fue mi maestro; me refiero, como algunos habrán adivinado, al Prof. GARCÍA AÑOVEROS.

Entre las virtudes que la propia LGT dice de sí misma, se enumera la de haber llevado a cabo un *importante esfuerzo codificador*. Sobre esta cuestión quiero decir dos palabras. En primer lugar, es cierto, y lo digo en beneficio y alabanza de la nueva LGT, que su sola existencia ya es virtud, entre otras, en la línea del principio de seguridad jurídica que tantas veces se ha dicho. En Europa, sólo Alemania tiene una norma de similares características y tantas veces he oído quejas en Italia por su carencia de una norma de estas características. Dicho esto, cierto es que se ha producido un notable esfuerzo codificador: como acabo de decir, se ha integrado la LDGC en la nueva LGT; cuestión diversa, que analizaremos mediante algunos ejemplos, es cómo se ha llevado a cabo esa integración. Menos virtuoso se me antoja que se diga –y aún menos que se haya hecho–, que, en esa línea del esfuerzo codificador, se hayan incorporado los preceptos reglamentarios *de mayor calado* en materia de procedimientos.

En realidad, la LGT, amén de llevar a cabo esa menos noble tarea de sanación de la ilegalidad de muchas normas reglamentarias, como tendremos ocasión de ver, ha desarrollado lo que podríamos calificar de *extraordinaria querencia reglamentaria*. ¿Qué se quiere decir con ello? Sencillamente, que con desoladora frecuencia la norma deja en manos del socorrido desarrollo reglamentario cuestiones esenciales, mientras que, por el contrario, se entretiene en la regulación de lo accesorio. Digámoslo nuevamente ³, de forma contundente. La nueva LGT tiene 249 artículos, 25 disposiciones adicionales, 5 disposiciones transitorias, una disposición derogatoria y 11 disposiciones finales. Se podría decir, sin miedo a ser tildado de exagerado, que nos encontramos ante una norma prolija, desde luego, aunque no minuciosa; extensa y larga, pero no detallada y cuidadosa siempre. Nos encontramos ante una ley artificialmente prolija. Quiere decirse que contiene obviedades, redundancias u otras ociosidades, al tiempo que, en asuntos claves, en la descripción del núcleo duro de la cuestión que se afronta, se remite, con preocupante hábito, al desarrollo reglamentario, que, por cierto, tanto se hace esperar ⁴.

Para terminar con estas palabras introductorias, al tiempo que de señalamiento del modo en que quiero desarrollar la cuestión que me he trazado, quiero detenerme en una reflexión primera, que trataré posteriormente de desarrollar.

Se trata de una idea que aparece en varios pasajes de la Exposición de Motivos, insistencia que da pie a pensar que el responsable de la norma está especialmente satisfecho de la idea e, incluso, del modo en que ésta se ha plasmado en el articulado. En un primer pasaje, la Exposición de Motivos, al enumerar los motivos por los que era aconsejable la sustitución de la LGT/1963 por esta otra, menciona *la necesidad de reducir la conflictividad en materia tributaria*. Sólo tres párrafos más adelante, cuando se intenta hacer la relación de los objetivos que se han pretendido conseguir, se cierra aquélla con la referencia a la necesidad de *disminuir los niveles actuales de litigiosidad en*

³ Cfr. F. ESCRIBANO «Notas al procedimiento de inspección en la nueva LGT», *Civitas REDF* 124 (2004), págs. 819-851.

⁴ Al tiempo de redactar estas líneas sólo se ha publicado el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario (BOE de 28 de octubre de 2004), al que alguna referencia haremos más adelante y, recientemente, el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (BOE de 27 de mayo); al momento de corregir pruebas de imprenta (octubre 2005), ha aparecido asimismo el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (DOE de 2 de septiembre).

materia tributaria. Un poco más adelante, siempre leyendo la Exposición de Motivos, encontramos ya una de las concreciones de esta *rara* idea: al subrayar la Exposición de Motivos, con la complacencia que le es característica, las novedades más notables en materia de inspección tributaria, destacará 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 ya señalado de reducir la conflictividad en el ámbito tributario.

Al utilizarse como sinónimos la conflictividad y la litigiosidad, el confusionismo es mayor. Si la concreción específica es *el acta con acuerdo*, habrá que estar atento, cuando analicemos ésta, para tratar de encontrar la clave que nos proporcione el alcance de esta idea de la que tan ufana se muestra la tantas veces citada Exposición de Motivos. En todo caso, si nos atenemos al alcance semántico de los dos términos, «litigiosidad» parece que quiere hacer referencia a pleito, a disputa ante juez o tribunal. En realidad es término que no recoge la última edición del Diccionario de la Real Academia Española (DRAE), mas por litigioso se debe entender, siempre según ésta: ... *lo que está en pleito*. Por extensión, *dícese de lo que está en duda y se disputa*. Por el contrario, «conflictividad», que sí es término recogido en el DRAE, es: *calidad de conflictivo* y éste, adjetivo que quiere decir: *Que origina conflicto o Perteneciente o relativo al conflicto*. Siendo «conflicto»: *Apuro, situación desgraciada o de difícil salida*, o bien: *Problema, cuestión o materia de discusión*. Mas abandonemos la gramática, que habla por sí sola, y no precisamente escasa de elocuencia, y realicemos, en la medida de nuestra capacidad, el plan diseñado.

Sólo haré, sin embargo, una última consideración, asimismo propedéutica. La nueva LGT se puede analizar, en este momento, desde luego a expensas de su aplicación, de su desarrollo reglamentario, del talante con el que se apliquen determinadas soluciones, etc., desde dos puntos de vistas: bien mediante el análisis de la concreción que la propia norma ha hecho de los objetivos, bienes jurídicos o principios que pretendía conseguir (mayor enraizamiento constitucional, aplicabilidad de principios constitucionales, aproximación de las soluciones de la LPAC, según hemos visto); bien mediante el análisis de lo que podríamos denominar grandes novedades o novedades impactos: actas con acuerdo, fraude de ley, procedimientos de gestión, nueva configuración de infracciones y sanciones, procedimiento sancionador y, tras su análisis, extraer conclusiones o juicios de carácter general. Siguiendo la propuesta que acabamos de hacer intentaremos sintetizar ambos puntos de vista.

2. SOBRE EL REFORZAMIENTO DE LAS GARANTÍAS Y DE LA SEGURIDAD JURÍDICA. ACERCA DE LA QUERENCIA REGLAMENTARIA DE LA NUEVA LGT NO OBSTANTE SU APARENTE PROLIJIDAD

Como ya hemos apuntado en la introducción, la LGT es prolija en lo accesorio y más que parca en cuestiones esenciales, cuya determinación se abandona a la *creatividad reglamentaria*. Veamos algunos ejemplos notables en cuestiones novedosas, al tiempo que en asuntos que ya tuvieron una primera concreción en la LDGC; con ello afrontamos aspectos que cumplen casi todas las perspectivas que hemos anunciado.

2.1. Las consultas tributarias escritas.

Como ya anunciamos, la Exposición de Motivos de la LGT plantea como novedoso el carácter *vinculante* de las respuestas administrativas a las consultas tributarias escritas, así como, durante el plazo de tres meses, de las respuestas sobre valoración de inmuebles. Ambas actuaciones administrativas denominadas por la nueva LGT de *Información y asistencia a los obligados tributarios* (arts. 85 a 91), están difusamente concebidas como el desarrollo de un deber de la Administración, sin embargo carente de sanción por la dilación en su cumplimiento o por la defectuosa prestación del mismo (art. 85.1). Genéricamente este deber tiene su correspondencia en el listado de derechos que se recoge en el artículo 34.1.a), sin que tal consagración incorpore valores adicionales, ni responsabilidad alguna por parte de la Administración por el insatisfactorio cumplimiento de los deberes que tienen su reflejo en el referido derecho, como enseguida ilustraremos.

Como se ha señalado por la doctrina (Fernando PÉREZ ROYO), este deber adquiere especial relevancia en el ámbito tributario debido, precisamente, a la presencia activa en la aplicación del tributo que se exige de los ciudadanos, incluyendo el deber de calificar, interpretar y aplicar la no siempre clara normativa tributaria. Entre otras, pueden instrumentarse mediante las actuaciones a que se refiere el 85.2 de la LGT que hará referencia a cinco grandes bloques, de los que inmediatamente pasamos a analizar los ya reseñados.

Por lo que se refiere a las hasta ahora conocidas como consultas vinculantes hay que subrayar, en primer lugar, la auténtica novedad: la de su carácter vinculante, sin que el mismo se conecte, a su vez, con específicos contenidos u objeto de la consulta. Otras novedades, no menos interesantes, se pueden encontrar asimismo en la norma, como la de la vinculación de la Administración con el contenido de la respuesta respecto de terceros *siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta* (párrafo 3.º del art. 89.1). Es de lamentar que el ejercicio de este derecho no se corresponda con una sanción por el incumplimiento del deber de respuesta o por tardío –y por tanto, tantas veces, estéril– cumplimiento del mismo, así como tampoco las vías de exigencia de que efectivamente el efecto vinculante se produzca. Sobre estas cuestiones diremos algunas palabras.

La primera y más firme afirmación que es posible realizar versa sobre el núcleo fundamental: *La contestación a las consultas tributarias escritas tendrán efectos vinculantes* para los órganos de la Administración encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante. Este conciso aserto del primer párrafo del artículo 89.1 tiene interés en la medida en que excluye de forma nítida del efecto vinculante de la respuesta a la Tribunales Económico-Administrativos, si nos atenemos a la diferenciación funcional que, en la estela del antiguo artículo 90 de la LGT/1963, mantiene el artículo 83.2; por tanto, función de aplicación de los tributos y función de resolución de reclamaciones, ejercitables de forma separada en la línea de la independencia funcional tantas veces reclamada por los defensores de la denominada justicia administrativa ⁵.

⁵ Para evitar cualquier tipo de dudas, el artículo 83.2 nos proporcionara el alcance y contenido de esa función de *aplicación de los tributos* que encontrará el medio de su desarrollo a través de los correspondientes procedimientos de gestión, inspección y recaudación. Nótese que la norma termina adornándose inútilmente por cuanto está todavía vacía de conte-

El efecto vinculante de la consulta no es incircunstanciado, debiéndose tener en cuenta que no se haya modificado la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, lo que es posible, aunque improbable; que se haya realizado la consulta antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de las obligaciones. Esta segunda condicionante de la vinculatoriedad de la respuesta administrativa sólo se explica poniéndola en relación con el objeto de la consulta descrito en el 88.1: el *régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso corresponda*. Parece no sólo razonable sino evidente, que sólo será posible exigir la vinculatoriedad de lo respondido si la respuesta se verifica con anterioridad al cumplimiento de los deberes tributarios del obligado; otra cosa distinta será que, en no escasas ocasiones, el larguísimo plazo para responder –seis meses– y la ausencia de sanción o efecto explícito alguno para el incumplimiento de este deber, produzca la esterilidad de este régimen.

Mas no terminan ahí las circunstancias que delimitan el efecto vinculante, que lo condicionan o que, incluso, pueden enervarlo de modo absoluto. En efecto, el auténtico *talón aquileo* de aquél está descrito en el párrafo segundo del artículo 88.2. En éste se exigirá de la consulta un determinado y preciso contenido que la LGT no describe, antes bien, en una de las muchas ocasiones en que aparecerá esa que hemos venido en denominar como acusada *querencia reglamentaria*, la ley lo remitirá, sin mayores acotaciones, al reglamento. La cuestión es importante, sobre todo, por las graves consecuencias que se podrán seguir en los supuestos en los que se aprecie que las consultas no reúnen los requisitos exigidos en ese precepto, es decir, por reenvío, en la norma reglamentaria, a tenor de lo establecido en el artículo 88.4. Así, adquirirá todo su relieve la gravedad de la dejación legal en beneficio de la regulación reglamentaria: la fijación del contenido de la consulta será aquel que regule el reglamento y del cumplimiento de esos requisitos de los que la LGT nada apunta, se hará depender no ya que de la respuesta se sigan los efectos vinculantes, gran innovación de la nueva regulación de esta institución de las consultas escritas, sino incluso la posibilidad de que la Administración pueda archivarlas. El efecto enervador que se produce con esta aparentemente inocua norma es intensísimo y, sobre todo, mientras que no se produzca la publicación de la norma reglamentaria, no estaremos en condiciones de determinar el auténtico alcance de esta innovación del efecto vinculante de las respuestas administrativas a las consultas escritas.

Dos cuestiones aún son de interés para terminar de delinear el nuevo régimen de las *consultas tributarias escritas*. Se trata del plazo para la contestación de éstas, así como de los efectos de su cumplimiento extemporáneo o de su incumplimiento, en primer lugar; en segundo, del alcance subjetivo y objetivo de ese efecto vinculante.

nido la *revolera* con que se remata: y los demás previstos en este título, por cuanto no existen en éste (III, *La aplicación de los Tributos*), más procedimientos que los mencionados. La certera expresión del 89.1 se traerá nuevamente a colación, en el tramo final de este trabajo, cuando afrontemos algunas cuestiones que nos sugiere la redacción del párrafo segundo del artículo 12.3, precisamente en relación con el efecto vinculante de las disposiciones interpretativas o aclaratorias *que serán de obligado cumplimiento*, según el precepto citado, *para todos los órganos de la Administración tributaria*, creando esa ambiciosa literalidad más de una perplejidad, sobre otro de los principios clásicos de la denominada justicia administrativa, la de la *independencia doctrinal*; ya volveremos sobre ello *in extenso*.

Por lo que se refiere a la primera de las cuestiones, la respuesta normativa la encontramos en el artículo 88.6. En primer lugar, hay que subrayar la idea de que se ha configurado un deber, como correlato del derecho del obligado a la consulta, que tiene un plazo excesivamente extenso para su cumplimiento, seis meses. Nótese que, en tantos supuestos, ese plazo determinará la esterilidad del derecho que se pretende, ya que, incluso si realizadas en el que se describe en el artículo 88.2, si la respuesta se demora, el obligado habrá de cumplir, en su caso, con sus deberes tributarios ignorando cuál será la respuesta administrativa, lo que afecta de modo notable al efecto sobre el principio de seguridad jurídica que se pretendía alcanzar; la alternativa, en otros supuestos, será la de no realizar la operación sobre la que ha girado la consulta hasta tanto no se conozca la respuesta. Mas en este supuesto aparecerá como un obstáculo insalvable la excesiva longitud del plazo establecido; en muchos casos seis meses será una *eternidad* que puede frustrar operaciones mercantiles, de adquisición, etc., cuya decisión última dependa del tratamiento tributario que vayan a recibir. Ello sin obviar otro obstáculo que dependerá del alcance que se le atribuya al contenido del 89.2: tal parece que no tendrá el efecto vinculante descrito aquella consulta que aun, formulándose dentro del plazo del 88.2, plantee cuestiones relacionadas con el objeto y tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad. Parece claro que debe interpretarse la norma en el sentido de un procedimiento iniciado con anterioridad a la consulta, no que esté desarrollándose *durante* el plazo –bien que extenso– de la respuesta; otra interpretación *pro Administración*, que también sería posible, resultaría aún más enervante para la vida útil de estas consultas tributarias escritas con efectos vinculantes. También en este caso será de extremo interés que el Reglamento regulara con mayor precisión el plazo y, sobre todo, los efectos que de su incumplimiento habrán de seguirse.

El segundo aspecto importante de esta primera cuestión estriba en que carece de sanción alguna el cumplimiento extemporáneo e, incluso, la falta de cumplimiento. Sencillamente la LGT no ha previsto nada al respecto, o, mejor, sí ha previsto que pudiera acaecer la llegada del término *ad quem*, sin que se haya respondido, para establecer que esas circunstancias no implicarán efecto alguno para el obligado, ni para la Administración; la LGT lo resuelve de modo harto insatisfactorio introduciendo, además, un elemento de confusión, al decir que: *La falta de contestación en dicho plazo no implicará la aceptación de los criterios expresados en el escrito de la consulta*. Lo que parece implicar la posibilidad de que el contenido de la consulta –remitido al establecimiento reglamentario– comporte, incluso, una propuesta de resolución o la explicitación de los criterios que el obligado tributario consultante considera de aplicación.

La segunda de las cuestiones que nos interesa plantear gira en torno al alcance del efecto vinculante. En primer lugar, como ya hemos apuntado, el efecto de la respuesta será vinculante para los órganos administrativos *encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante*. Dos precisiones será de interés dejar señaladas: en primer lugar, que se excluye de esa vinculación a los órganos administrativos que no están encargados de la aplicación de los tributos; ateniéndonos a la distinción que es posible derivar de la literalidad del artículo 83, claramente a los Tribunales Económico-Administrativos. En segundo lugar, parece que la norma delimita esa vinculación, desde el punto de vista subjetivo, al consultante. Ésta venía siendo la pauta, aunque se habían abierto líneas en defensa de otras soluciones, mediante las que se pretendía que la respuesta tuviera un mayor ámbito de aplicación subjetiva, en determinados supuestos. Ésta parece ser la solución que se ha abierto paso en la nueva LGT. En efecto, nótese que el tercer apartado de este artículo 89.1 contempla la posibilidad de la exten-

sión de esos efectos vinculantes a *cualquier obligado*. Para que esa extensión del efecto vinculante tenga lugar habrá de producirse la *identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta*. No son escasas, ni de escasa relevancia, las cuestiones que esta norma plantea de cara a la efectividad práctica de lo que se dispone.

¿Deberá exhibir el tercero la respuesta?, ¿cómo se articula el ejercicio de ese derecho? Para añadir algo de luz a esta cuestión, o quién sabe si confusión, convendrá tener en cuenta que en el artículo 87, junto a lo que podríamos denominar, deberes *espontáneos* de información de la Administración tributaria, se contempla la posibilidad (art. 87.2) de que el obligado tributario solicite información: se establece el deber de la Administración de suministrar el texto íntegro de consultas o resoluciones concretas, cuidando de respetar los datos que pudieran afectar al derecho a la intimidad de las personas implicadas. Este derecho a ser informado de las respuestas a consultas por escrito hay que ponerlo en relación con esta relativa novedad del régimen jurídico establecido en el artículo 88 para las consultas tributarias escritas: la posibilidad de extender sus efectos a terceros, en los supuestos en que se aprecie identidad de razón entre los supuestos, como acabamos de ver. La gran dificultad del ejercicio de este derecho estribará en el medio de conocer la existencia de la correspondiente respuesta administrativa. Si el contribuyente conoce la consulta, no necesita ese suministro específico y si no la conoce, ¿cómo se articula esa petición?; ¿se tratará de una solicitud genérica o, por el contrario, deberá especificarse el documento o acto que se solicita? Deberemos esperar al Reglamento para obtener respuesta sobre este peculiar derecho del sujeto a que se le faciliten textos íntegros de consultas o resoluciones concretas. Cuestión, como es evidente, que guarda una estrecha relación con el efecto más brillante de su conocimiento, a saber, la posibilidad de exigir la extensión de sus efectos a estos terceros que no son autores directos de la pregunta por escrito.

Por último, convendrá señalar la falta de mención de una cuestión no menos importante que, de forma tácita, se ha abandonado asimismo a su regulación reglamentaria. La norma da por supuesto que el gestor aplicará el ordenamiento en el sentido de la respuesta, lo que no tiene por qué ocurrir o, mejor, pudiera no acaecer siempre. No se han previsto este evento ni sus consecuencias. Éste es otro extremo de sumo interés: ¿qué instrumentos específicos de respuesta tiene el obligado tributario que constata que el órgano de gestión no ha aplicado la norma en el sentido de la respuesta de la que se predicen los efectos vinculantes? De nuevo una cuestión esencial, nuclear, para hacer efectivo este derecho a la vinculación de la Administración con su propia doctrina que, sin embargo, ha quedado al albur del desarrollo reglamentario. Y nótese que si la respuesta fuere la vía de revisión administrativa, en cualquiera de sus manifestaciones, el núcleo duro del derecho que se pretende establecer queda en aguas de borrajas, se dinamita en su específica funcionalidad, queda en humo, como tantos otros.

2.1.1. La información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles.

Por lo que se refiere a la información con carácter previo a la adquisición o transmisión de inmuebles, que son susceptibles de presentarse como una variante de las consultas a las que nos acabamos de referir, en primer lugar convendrá precisar que el órgano a quien corresponde ofrecer esa información vendrá determinado por la competencia territorial en atención a la ubicación del inmueble.

ble. En la medida en que la transmisión del inmueble esté sujeta a los Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) y Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO), la competencia será de la Comunidad Autónoma. Si se trata de cuestiones relacionadas con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) o el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) será la Administración Central. Cuestión conflictiva será la que se puede plantear si se trata de una operación cuyo primer problema sea la determinación de la figura impositiva a la que se sujeta esa transmisión (IVA o TPO). Si la pregunta se le hace a la Administración que después no resulta competente, por razón de la figura tributaria a aplicar, la información, seguramente, no servirá de nada ⁶.

La información tendrá efectos vinculantes durante tres meses desde la notificación al interesado, siempre que se haya realizado con los requisitos que se establecen en el 90.2. No hay sanción ni efecto alguno si ese deber de contestar no se cumple o no se cumple en plazo, al igual que acaecía con las consultas tributarias escritas.

Es muy preocupante la posibilidad del artículo 90.2 párrafo 2.º de que se pueda producir comprobación administrativa *posterior de los elementos de hecho y circunstancias manifestados*, como parece querer decir el precepto citado. Ésta es una de las cuestiones esenciales de esta información, en la medida en que se puede dar al traste con las virtudes introducidas en beneficio del principio de seguridad jurídica y de certeza en la aplicación de la norma. Ya la LDGC planteaba este problema, aunque de forma más directa y menos susceptible de ser interpretada la norma en beneficio del cumplimiento más eficaz del principio que la motiva ⁷. ¿Cuál es el problema que ahora nos plantea el artículo 90.2? La cuestión consiste en determinar cuál es el alcance del párrafo segundo de ese precepto. En efecto, convendrá subrayar que la norma establece los efectos vinculantes de la respuesta de la Administración condicionándolos de forma temporal –la respuesta tendrá efectos vinculantes durante un plazo de tres meses– y siempre que la solicitud de información se haya solicitado con carácter previo a la finalización del plazo para presentar la correspondiente autoliquidación o declaración y *se hayan proporcionado datos verdaderos y suficientes a la Administración tributaria*. Ésta es una de las cuestiones básicas a tener en cuenta para resolver el problema planteado.

La Administración deberá contestar a la solicitud de información y tal parece que fiada sólo de la suficiencia de los datos ofrecidos por el administrado y de su veracidad. La norma no se entiende de otro modo, pues en el siguiente párrafo se establece: *Dicha información no impedirá la posterior comprobación administrativa de los elementos de hecho y circunstancias manifestados por el obligado tributario*.

¿Cómo cohonestar los dos párrafos del artículo 90.2? Es decir, si se puede producir comprobación administrativa, ésta se debería ceñir a los extremos precisos establecidos por la norma, es decir, que los elementos de hecho y las circunstancias manifestados en la solicitud eran adecuados a la realidad. En todo caso no parece razonable que la Administración responda primero; de esa res-

⁶ Convendrá reseñar que la nueva LGT en su artículo 62.8 ha venido a solucionar de forma menos insatisfactoria la cuestión que se podía suscitar al pagar, por ejemplo, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), en atención bien a una información no correcta, bien a instancia errada o no del obligado tributario, y deber atender, posteriormente, el pago del IVA, en corrección de la censurable norma contenida en el artículo 18.2 del Texto Refundido del ITPAJD, que, por tanto, debe considerarse derogado.

⁷ Como se recordará, el artículo 25 de la LDGC, al regular este deber de información de la Administración, establecía en su apartado 2 que *Dicha información no impedirá la posterior comprobación administrativa...* (negritas nuestras).

puesta se prediquen efectos vinculantes que pueden quedar enervados cuando, posteriormente, la Administración abra un procedimiento de comprobación administrativa. ¿Acaso debemos entender que la respuesta dada por la Administración se ha realizado sólo teniendo en cuenta los datos facilitados por el obligado?, es decir, que la información facilitada por la Administración se hace sin comprobación alguna de veracidad, la cual *puede* producirse con posterioridad enervando esos efectos vinculantes. Ésta podría ser una posible *reconstrucción* del régimen jurídico que la norma, de modo deplorable, describe en el artículo 90.2.

En mi opinión, no se trata de que la Administración pueda desdecirse sin más, como ocurría en el régimen de la LDGC. La literalidad de la norma permitiría sostener que si se han proporcionado datos *verdaderos y suficientes*, el valor no puede modificarse. Es decir, no se trata, como se trataba a la luz de la LDGC, de que la Administración podía llevar a efecto un procedimiento de comprobación administrativa. Ahora se trata sólo verificar que los datos proporcionados son veraces y suficientes; como equívocamente dice la norma, la información facilitada no será óbice, no impedirá *la posterior comprobación administrativa de los elementos de hecho y circunstancias manifestados por el obligado tributario*. En suma, el efecto vinculante de la información facilitada se hace depender de la veracidad y suficiencia de los datos proporcionados; nosotros estimamos que el alcance de la comprobación se debe ceñir exclusivamente a ese extremo, aunque, al tiempo, ya es magro servicio el que se hace al principio que se pretende servir con este deber de información, cuando no se obliga a la Administración a realizar esa labor de comprobación de la veracidad y suficiencia de los datos *antes* de realizar la información. Aspecto de la cuestión especialmente deplorable si se tiene en cuenta que tampoco aquí se establecen plazos, y que tampoco aquí se sanciona el incumplimiento de este deber por parte de la Administración. Incluso se admite esa posibilidad y se regulan, en contra de los intereses del consultante, del obligado tributario, los efectos de ese incumplimiento: *La falta de contestación no implicará la aceptación del valor que, en su caso, se hubiera incluido en la solicitud del interesado* (art. 90.3 párrafo 2.º).

En suma, la cuestión entonces se traslada a debatir si la Administración puede considerar –y con qué amplitud de criterio– que esos datos eran, por ejemplo, insuficientes. Claro que lo razonable sería pensar que de ser así, no debería haber proporcionado originariamente valor alguno. Yo creo que éste será el caballo de batalla de este precepto, que la LGT, como es manifiesto, deja absolutamente abierto ¿tal vez a su concreción reglamentaria?, al menos, ahora no se ha dicho tan abiertamente como antes.

2.2. Los plazos en el procedimiento de inspección.

Aunque ya el RGIT de 1986 había introducido algunas soluciones para evitar dilaciones indebidas en el desarrollo del procedimiento inspector (art. 31.3 y 4), como nos advierte Isabel GARCÍA OVIÉS⁸, el hito fundamental en relación con la cuestión que vamos a afrontar se encuentra en la

⁸ «Procedimiento de inspección» en *La nueva LGT*, dirigidos por Rafael CALVO ORTEGA y coordinados por José Manuel TEJERIZO LÓPEZ. Thomson-Civitas, Madrid. 2004.

LDGC de 1998 ⁹. En efecto, en la misma se pretende un *reforzamiento del principio de seguridad jurídica, característico de las sociedades democráticas más avanzadas...*, al tiempo que las modificaciones que se introducen *van dirigidas, por una parte, a reforzar los derechos del contribuyente y su participación en los procedimientos tributarios, y por otra, y con esta misma finalidad, a reforzar las obligaciones de la Administración tributaria, tanto en pos de conseguir una mayor celeridad en sus resoluciones como de completar las garantías existentes en los diferentes procedimientos*. Con esta finalidad general de reforzar el principio de seguridad jurídica, en el ámbito del procedimiento de inspección *se fijan plazos máximos para la conclusión de actuaciones*.

Desde luego la norma no fue bien recibida en el ámbito administrativo, sin que sea del caso que entremos a analizar las causas de este descontento –aunque sólo sea por *no hacer sangre*–. El proceso de desactivación de su potencial virtualidad llegó, como es desgraciadamente habitual, por la vía del desarrollo reglamentario, mediante la modificación de preceptos del Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RGIT) y la adición de preceptos que desarrollaban el artículo 29 de la LDGC ¹⁰.

El extenso artículo 150 de la LGT es el trasunto tanto de la norma legal, cuanto de lo más granado de las reglamentarias, habiéndose producido aquí todas las suertes de querencias reglamentarias que imaginarse pueda, como de inmediato paso a relacionar. Mas con anterioridad, nos interesa dejar claro que el extenso artículo 150 de la LGT no es sino un trasunto del *pretendido desarrollo reglamentario* del artículo 29 de la LDGC, en la línea que tanto ensalza la Exposición de Motivos de *incorporar a la LGT los preceptos reglamentarios de mayor calado*; ahora se manifiesta bien a las claras el alcance de esa hermética expresión de la Exposición de Motivos. De ahí nuestra insistencia en que se ha llevado a cabo una operación de trasuntar –no crean que me invento el término–, es decir, de *tomar de otro*, que ésa es su raíz latina (participio pasado de *transumere*, tomar de otro; también, copiar un escrito). En román paladino, que la nueva LGT no hace sino integrar en su texto los más deplorables hallazgos reglamentarios conducentes a vaciar de contenido el originario artículo 29 de la LDGC.

Como hemos escrito en otro lugar ¹¹, no se debe olvidar el carácter excepcional o, al menos, especial del plazo que se consagra en el artículo 150, especialidad que se incrementa en atención a que es plazo que puede ser ampliado; y aunque la LDGC y la actual LGT hablan de una ampliación de hasta 12 meses, creemos haber demostrado ya en el trabajo citado que es posible que en ciertas supuestos los plazos puedan llegar a ser de 18 meses menos un día, cuando se produzcan las circunstancias previstas en el artículo 150.5, o, incluso, de treinta meses menos un día en los supuestos en los que, una vez ampliadas las actuaciones, se decida remitir el expediente al Ministerio Fiscal (art. 180.1).

Centrándonos en las novedades del artículo 150, en primer lugar hay que subrayar cómo, tras recepcionar de forma correcta tanto la formulación de los plazos *a quo* y *ad quem*, en el sentido dado por la Jurisprudencia, en todo caso, como momentos de notificación del inicio y del acto administrativo resultante de las actuaciones, el precepto legal deja en manos del reglamento, sin ningún tipo

⁹ Las ideas que voy a desarrollar están más extensamente tratadas en mi reciente trabajo «Notas...», *op. cit.*, 829 y ss.

¹⁰ Me he ocupado *in extenso* de esta cuestión en «Notas...», *op. cit.*, 830-836.

¹¹ «Notas...», *op. cit.*, 837-838.

de predeterminación normativa que fije un marco de actuación de aquél, en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad, nada menos que la determinación de las circunstancias que, al revestir especial complejidad, legitiman y fundan la ampliación del plazo de los 12 meses. Nótese que a las ya reflejadas circunstancias del artículo 29 de la LDGC, se ha añadido en el 150.1.a), la coletilla *y en aquellos otros supuestos establecidos reglamentariamente*.

No se termina de comprender el porqué de esta forma de legislar. Si se fijan en la ley determinadas circunstancias, desde luego susceptibles de desarrollo reglamentario, como de hecho ya se hizo por el artículo 31.ter.1.a) de la RGIT, ¿por qué *otras* son de libre configuración conceptual por el Reglamento? ¿Acaso puede defenderse con seriedad que en la admisión incondicionada e indeterminada de que otras circunstancias pueden ser reglamentariamente establecidas, se está cumpliendo con el principio de preferencia de ley? La remisión a normas infraordenadas será admisible siempre que no provoquen por su indeterminación una degradación de la norma primaria, con independencia de que la materia sea estrictamente objeto de reserva. Si se ha decidido que es necesario incluir en la ley la determinación de las circunstancias que justifican el debilitamiento de una garantía fundada en el principio de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad, no es justificable que, al tiempo, se realice una habilitación en blanco a la norma reglamentaria. En las relaciones ley-reglamento es doctrina constitucional que en todo caso es necesario que la ley incorpore un *mínimo de regulación material que oriente la actuación del reglamento y le sirva de programa o marco* [STC 185/1995, FJ 6.c) (NFJ003833)]. Tales exigencias, aquí, sencillamente, se han ignorado.

Siempre en relación con esta cuestión de la posibilidad de ampliación del plazo de los doce meses, hay que subrayar que la redacción que se ha dado ahora en el artículo 150.1 párrafo 2.º no es exactamente la misma que se contenía en el artículo 29.1 de la LDGC; donde se decía: *podrá ampliarse dicho plazo, ...por otros doce meses, ...*, se dice ahora: *por otro período que no podrá exceder de 12 meses*. Tal vez no se haya querido decir *otra cosa*, pero en mi opinión la expresión actual podría ser interpretada en el sentido de que la ley establece un plazo máximo de doce meses, el cual no es necesario agotar en todo caso. Es decir, que la ampliación de actuaciones puede verificarse por un período inferior a *otros* doce meses.

Me temo que no será ésa la interpretación que de esa expresión haga la nueva versión del reglamento, aunque considero que con la expresión utilizada quiere decirse exactamente lo que defiendo. Es más, incluso podría sostenerse que, ya que se exige por la LGT que los acuerdos de ampliación sean motivados (art. 150.1 párrafo 5.º LGT), formara parte de esa motivación la justificación de la amplitud del período acordado. La apreciación de la concurrencia de las circunstancias que fundan la ampliación no debe significar, automáticamente, que el plazo de ampliación es de doce meses, sino que *no podrá exceder* de doce meses. Nada impide que sea inferior: entre las razones que deben fundar la ampliación, deberán aparecer, en nuestra opinión, asimismo, la que funda la amplitud del plazo de ampliación acordado.

La segunda gran cuestión novedosa en relación con el plazo de las actuaciones inspectoras consiste en la explicitación de la inaplicación de la caducidad en relación con este procedimiento (art. 150.2 de la LGT). No soy de la opinión, en contra de la mayoría de la doctrina o, al menos, de

doctrina muy autorizada, de que esta solución era clara y manifiesta en el contexto de la LDGC. Esta disposición no establecía en norma alguna precepto del tenor del artículo 31 *quater* del RGIT. Que el procedimiento pudiera continuar, no obstante haber *transcurrido el plazo legalmente previsto*, no sólo no era solución normativa que tuviera acomodo en la LDGC, sino, por el contrario, el resultado de la ilegal labor *creativa* de su desarrollo reglamentario.

En efecto, esa solución tiene como único anclaje el párrafo primero del artículo 31 *quater* del RGIT. Hasta la integración de esa norma en el RGIT, en virtud de lo dispuesto en la disposición final primera sexta del Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero (BOE de 16 de febrero), el único efecto explícito señalado por la LDGC (art. 29.3), en el supuesto de que transcurriera el plazo previsto, era que no se considerara interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones. La doctrina a la que antes me he referido infería de esa norma la inaplicación de la caducidad a este procedimiento. Yo nunca estuve de acuerdo, ni de la inexorabilidad de la consecuencia, ni de su fundamento. La norma era incompleta, quizás, pero en ningún caso –no obstante la equivocidad del art. 23 de la LDGC– la única solución posible era la que *inventa* –en su estricto sentido de hallar o descubrir cosa nueva o no conocida– el citado precepto reglamentario. El cual, por cierto, tal vez en ejecución de esmerada estrategia distractiva, también nos regala un diverso ingenio: *los ingresos pendientes realizados*... tendrán la calificación de espontáneos (párrafo tercero del art. 31 *quater* del RGIT), es decir, se someterán al régimen entonces contemplado en el artículo 61.3 de la LGT/1963, sin que procediera en caso alguno la imposición de sanciones.

La norma reglamentaria –qué duda cabe– poseía, al menos, virtud no desdeñable, un *gran calado*, era invento digno de la gran ingeniatura del reglamento: el procedimiento hacía ascos de las previsiones legales del artículo 29, es decir, debía proseguir hasta su terminación *aun cuando [hubiere] transcurrido el plazo legalmente previsto* (párrafo primero, *in fine* del art. 31 *quater* RGIT) y los ingresos pendientes tendrían la consideración de espontáneos, es decir, se regirían por lo dispuesto en el artículo 61.3 de la LGT/1963. Mas ninguna de las dos invenciones tenían apoyatura legal, presentaban aristas de difícil encaje y contenían una oscurísima condicionante sobre la aplicabilidad de la segunda de ellas: el carácter espontáneo se condicionaba a la inexistencia de un sobremanera equívoco *nuevo requerimiento previo* (párrafo tercero del art. 31 *quater* del RGIT).

La interpretación de esa expresión nos conducía a soluciones verdaderamente artificiosas, como la de poder considerar no interrumpida la prescripción que, a su vez, habría retomado su transcurso, añadiendo, además, el plazo de tiempo transcurrido desde la interrupción; lo que provocaba la surrealista situación del despliegue de la actividad administrativa y, paralelamente, el desarrollo del plazo prescriptorio. Séame concedido, al menos, el beneficio de la posibilidad de esta interpretación, ante el silencio de la norma reglamentaria sobre este extremo; mas, al tiempo, se contemplaba, asimismo, ahora de forma expresa, la posibilidad de enervar el efecto de la espontaneidad, si con anterioridad a la actuación del obligado tributario, se producía un nuevo requerimiento previo. Sobre lo primero, nunca pude saber si estaba, o no, en lo cierto. Lo segundo ha sido la práctica que se ha venido realizando desde la publicación de la LDGC –digo bien, incluso con anterioridad a la publicación de esa adición del RGIT, lo que se advierte, desde luego, maliciosamente–.

¿Cómo se ha pronunciado la nueva LGT acerca de tan interesantes cuestiones? Aquí nos enfrentamos a una de las más *brillantes* incorporaciones de los preceptos reglamentarios de mayor calado, de las que tan ufana se declaraba la Exposición de Motivos de la Ley.

En primer lugar, la LGT paladinamente nos advertirá en el artículo 150.2 que tanto la interrupción injustificada, cuanto el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento *no determinará[n] la caducidad del procedimiento*, añadiendo, en beneficio de distraídos, que éste *continuará hasta su terminación*. Solución que, como sabemos, es novedad respecto de la LDGC, mas no si atendemos a lo que se estableció en el párrafo primero del artículo 31 *quater* del RGIT. O lo que es lo mismo, la posibilidad de continuar las actuaciones, era un desarrollo ilegal del artículo 29 de la LDGC que en absoluto contemplaba semejante posibilidad. Ahora mediante la incorporación de norma reglamentaria de semejante calado se produce la sanación de la ilegalidad.

En segundo lugar, la norma nos advertirá, como contraponiendo este segundo aspecto del presupuesto normativo al primeramente descrito, e introduciéndolo mediante la adversativa *...pero producirá los siguientes efectos...*, de dos consecuencias ya conocidas. Una primera [art. 150.2.a)], se enerva el efecto interruptivo de la prescripción. Como acabamos de recordar éste era el *único* de los efectos que explícitamente se contemplaba en el artículo 29.3 en la LDGC. Y era, además, efecto incondicionado e incircunstanciado, por cuanto la norma legal no contemplaba la terminación de las actuaciones, transcurrido el plazo legalmente previsto. Ahora se incorpora al 150.2 a) de la LGT la previsión reglamentaria: *...se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones... tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo*. La norma ha mejorado en claridad –¡al menos!–, por cuanto la equívoca expresión reglamentaria *sin nuevo requerimiento previo*, ahora es precisa y clara.

La ley exige que de ambas circunstancias tenga conocimiento formal el interesado. E insiste la norma, añadiendo: *En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse* [art. 150.2 a) *in fine* de la LGT]. También ésta era práctica seguida –no me atrevo a afirmar si antes o a consecuencia del 31 *quater* del RGIT–, mas con filibusteras maniobras exentas de claridad. El anfibológico *requerimiento previo* del precepto reglamentario era generosamente interpretado y de cualquier comunicación al obligado se pretendía seguido el efecto de acabar con el carácter espontáneo de sus pagos. Ahora la norma legal habla de la exigencia de un *conocimiento formal del interesado* de esa reanudación de actuaciones o de la *continuación* de las mismas, no obstante haberse alcanzado el término *ad quem* del plazo. La norma es precisa e insistente en la idea, pues habla, en feliz añadido, del derecho *a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse* [art. 150.2.a) *in fine* de la LGT].

Esta norma puede llegar a tener suma importancia. En nuestra opinión, debe ser interpretada como la exigencia de un acto en todo similar en sus exigencias y contenido al que abre o inicia el procedimiento al que se refiere el artículo 147.2 de la LGT. Como es sabido, es opinión generalizada de la doctrina que el efecto interruptor de la prescripción que produce el inicio del procedimiento inspector debe hacerse constar expresamente en la comunicación del inicio. Consideramos que

estos mismos requisitos deben hacerse constar en el acto de comunicación de reanudación de actuaciones tras los seis meses de inactividad injustificada, así como en aquellos supuestos en los que, no obstante haber transcurrido el plazo legal, continúe la actuación inspectora, ése es el significado que debe atribuirse a lo que ahora se dispone en el artículo 150.2.a) *in fine* de la LGT; será este extremo sumamente importante, sobre todo en atención a la práctica torticera que se ha venido generalizando mediante la producción de actos, por ejemplo con simples diligencias, que procuraban un trato sucesivo de actuaciones *como si nada hubiera pasado*.

La segunda de las consecuencias a que se refiere el artículo 150.2 de la LGT en su apartado b) es también el resultado de elevar el rango de una norma reglamentaria que *tampoco* tenía apoyo legal. Se trata del segundo efecto que atribuía el RGIT a la interrupción injustificada durante más de seis meses o al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento en el párrafo tercero del artículo 31 *quater*. Los ingresos realizados *desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta ley*. La aparente redundancia que contiene ese apartado b) no es tal, en realidad su primer párrafo predica la espontaneidad de los ingresos en el supuesto de interrupción injustificada y en el segundo lo hace respecto del supuesto de incumplimiento del plazo de duración del procedimiento; tal modo de proceder, que desde luego puede inducir a confusión, tiene, tal vez, su justificación en una de las pocas novedades absolutas de la LGT en materia de *Actuaciones y procedimiento de inspección*.

Se trata en realidad de una tercera consecuencia que añadir a las dos analizadas hasta ahora en relación con el artículo 150.2 de la LGT. La ley la ha sacado de ese contexto y la independiza dedicándole el apartado tercero del artículo 150. ¿A qué se debe esa falta de sistemática? En mi opinión, seguramente, a que de forma inexplicable, al menos para mí, es consecuencia que sólo se producirá en relación con uno de los supuestos que se contemplaban en el 150.2. En efecto, mientras que la interrupción de la prescripción es consecuencia común y predicada de forma unitaria en el 150.2.a) para ambos casos –interrupción injustificada e incumplimiento del plazo–, el carácter espontáneo de los ingresos ya no se predica de forma común, sino distinguiendo ambos supuestos, aunque aquí *también* el efecto o consecuencia es idéntico: en ambos supuestos se considerarán espontáneos los ingresos.

Ese modo de diferenciar los supuestos del 150.2.b), se mantiene en el 150.3, pero ahora para predicar un efecto o consecuencia *sólo* respecto de uno de ellos. La novedad que se contempla en este apartado del artículo 150.3 solamente es aplicable a los supuestos de incumplimiento del plazo de duración del procedimiento siendo el efecto o consecuencia que no se exigirán intereses de demora *desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento*. Desde luego es inexplicable la exclusión de este efecto en los supuestos de interrupción injustificada. En primer lugar, porque la línea que venía siguiendo la norma, desde la aparición del artículo 29 de la LDGC, así como en su desarrollo reglamentario, era tratar de forma unitaria, en lo que a los efectos se refiere, los dos supuestos, tanto el de incumplimiento del plazo como el de interrupción injustificada. Ciertamente si nos atenemos a lo dispuesto con carácter general en el artículo 26.4 de la LGT, este segundo supuesto tiene más difícil encaje siendo el

predicado del primero sólo una redundancia, a tenor de lo que allí se dispone. En cualquier caso no parece solución afortunada el haber discriminado cuanto la norma venía predicando de los dos supuestos idénticos efectos.

Una segunda novedad, a la que ya hemos hecho referencia, pero que conviene dejar mencionada aquí, a efectos sistemáticos, consiste en las consecuencias que se siguen (art. 150.4), en los supuestos en que se decide remitir el expediente al Ministerio Fiscal o pasar el tanto de culpa a la Jurisdicción competente en aplicación de lo previsto en el artículo 180.1: en primer lugar, el apartado a) nos dice que tendrá la consideración de interrupción justificada, en la línea de lo que ya contemplaba el artículo 31 bis.1.b) del RGIT. La LGT no ha hecho sino elevar de rango la solución que ya aparecía en el RGIT.

En segundo lugar, y ésta sí es una novedad absoluta de la LGT, se amplía el número de las circunstancias que justificarían la ampliación del plazo, mediante la adición de una tercera. Se trata de la que se contempla en el apartado b) del artículo 150.4 de la LGT a tenor del cual en los supuestos en que el procedimiento administrativo debiera continuar por cualquiera de los motivos contemplados en el artículo 180.1, se considerará como causa que posibilita la ampliación del plazo. En mi opinión la norma en este segundo aspecto carece de justificación.

Bien razonable es que no se entienda interrumpida injustificadamente la actuación, por la sencilla y contundente razón de que la interrupción es consecuencia del mandato de la propia ley en el artículo 180. Mas ¿por qué, además, debe ser causa de ampliación? En sí misma considerada no parece razonable, tanto más si tenemos en cuenta, incluso, lo dispuesto en el párrafo tercero del artículo 180.1 de la LGT: *la Administración tributaria continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados*, es decir, considerando que parte de la actividad probatoria ya está realizada. Desde luego, es nuestra opinión que a esta nueva causa de ampliación del plazo se le aplica lo dispuesto en el último párrafo del artículo 150.1 de la LGT, es decir, que no debe ser considerada de forma automática la ampliación sino que debe seguir el mismo régimen jurídico y procedimiento de las otras causas de ampliación: solicitud del actuuario mediante propuesta de ampliación, plazo de alegaciones para el obligado tributario y acuerdo del Inspector-Jefe motivando la decisión con referencia a los hechos y fundamentos de derecho.

2.3. Acerca de la progresiva desactivación de derechos y garantías en el procedimiento sancionador.

La Exposición de Motivos de la LDGC nos presentaba esta innovación de la existencia de un procedimiento sancionador separado como el corolario de un reforzamiento de los derechos de los contribuyentes y, al tiempo, de las obligaciones de la Administración en pos de conseguir completar las garantías existentes en los diferentes procedimientos. La doctrina saludó como un acierto –tal vez el más celebrado junto con el de los plazos del procedimiento de inspección que acabamos de analizar– esta exigencia de un procedimiento *distinto o independiente del instruido para la comprobación*. Perseguir una mayor objetividad en la difícil tarea de ejercer la potestad sancionadora de

la Administración, soslayar la contaminación del órgano sancionador por sus actividades previas de comprobación y liquidación, evitar que se vulneren garantías propias del procedimiento sancionador, todas fueron razones que se esgrimieron para saludar tamaña innovación. Como ya tuvimos ocasión de decir al hilo de la publicación de la LDGC y del Reglamento que la desarrollaba, tal parecía haberse impuesto el lema *dos funciones, dos garantías, dos procedimientos* ¹².

Desde luego no fue sino agitada en extremo, desde el inicio, la andadura de semejante garantía. En primer lugar, porque si bien se afirmaba la dualidad funcional y procedimental, nunca se abandonó la unicidad orgánica. El procedimiento sancionador nunca se atribuyó a la competencia de órganos diversos de aquellos que poseían la de proceder a la comprobación y liquidación. La idea de procura de la no contaminación entre el órgano que realiza la comprobación y liquidación y aquel que lleva a cabo la instrucción del procedimiento sancionador nunca se produjo. Ahora se ha establecido como norma (art. 20.1 del PSan) que la atribución de competencias en el procedimiento sancionador será la misma que la del procedimiento de aplicación de los tributos del que derive, manifestación evidente de la negación de esa posible diferenciación orgánica en beneficio de la objetividad, de la no contaminación, etc., en aplicación y desarrollo de este principio se consagra en el artículo 25 del procedimiento sancionador, que no sólo será competente para acordar el inicio del procedimiento sancionador el mismo equipo o unidad que hubiera desarrollado la actuación de comprobación, sino que la autorización previa del Inspector-Jefe, que en todo caso es necesaria, *podrá ser concedida en cualquier momento del procedimiento de comprobación e investigación*, con lo que viene a consagrarse la regla ya prevista del anterior procedimiento sancionador de que no sólo el mismo órgano que regulariza llevará a cabo el procedimiento sancionador, sino que sabe que será él incluso antes de haberse apreciado los indicios que motivarían la solicitud de la apertura de este tipo de procedimiento, con lo que las virtudes del procedimiento separado y las garantías que con él se pretendían quedan reducidas a humo.

Otros *talones de Aquiles* aparecieron pronto en el desarrollo reglamentario del artículo 34, amén del que acabamos de comentar: la defectuosísima regulación de los trasvases de información y documentación de un procedimiento a otro, etc.; mas, sobre todo, dos cuestiones que afectaban de forma notable a la cualidad y eficacia de esa independencia procedimental. La primera, tras no grandes titubeos administrativos, se saldó con un precepto que se ha trasladado finalmente a la nueva ley. Se trata de un severísimo supuesto de caducidad que encontró acomodo en el artículo 81.6 de la LGT/1963, en virtud de lo dispuesto en la Ley de *Acompañamiento* para el año 2003, a cuyo tenor los procedimientos sancionadores incoables como consecuencia de un procedimiento de comprobación e investigación *no podrán iniciarse una vez transcurrido el plazo de tres meses* desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación.

Esta solución ha tenido acomodo en la nueva LGT en su artículo 209.2, lo que constituye una de las más notables novedades de ésta. A su vez, en la misma línea de severidad en la atribución de efectos al transcurso del plazo, la nueva LGT ha ido aún más lejos. Y lo subrayo como novedad feliz

¹² «El procedimiento sancionador en la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y su desarrollo reglamentario» *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF. N.º 196 (1999).

y plausible. A tenor del artículo 211 de la LGT, el procedimiento sancionador podrá terminar por caducidad. Ésta se constriñe al plazo de seis meses (art. 211.2) y su vencimiento *sin que se haya notificado resolución expresa producirá la caducidad del procedimiento*. Mas la relevancia y subrayable novedad de la norma vendrá en el segundo párrafo de este artículo 211.4: *Dicha caducidad impedirá la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador*. Como ya se ha señalado, se trata de un plazo de caducidad cuyo agotamiento produce no sólo la perención del procedimiento, sino también la extinción de la potestad para sancionar en la medida en que se impide la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador ¹³.

La segunda de las cuestiones no tiene menor relevancia. Si de procedimiento separado se hablaba, una de las consecuencias que inmediatamente subrayó la doctrina fue la de una independencia nítida en el proceso de prescripción de las actuaciones. Dicho de otro modo, si se trataba de un procedimiento independiente, ninguna actuación administrativa, no dirigida directamente a la finalidad que le era propia, podía considerarse susceptible de interrumpir el plazo de prescripción. Así lo defendí, apenas publicada la norma y la respuesta normativa no se hizo esperar. En efecto, mediante la Ley de *Acompañamiento* para el ejercicio de 2001, se modificó el artículo 66.1.a) de la LGT considerando que cualquier actuación administrativa relacionada con la gestión tributaria –gestión, inspección o recaudación– interrumpía el plazo de prescripción para la imposición de sanciones, lo que no podía ser interpretado sino como el golpe de gracia a la pretendida independencia o separación funcional de los procedimientos. Dicha norma ha tenido eco en la nueva LGT, la cual en su artículo 189.3.a) ha continuado por la senda de no considerar la separación e independencia de los procedimientos a los efectos prescriptivos y considerará interrumpida la prescripción del plazo para imponer sanciones por la verificación de *actuaciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria del obligado*.

Hasta aquí algunas virtudes de la nueva regulación del procedimiento sancionador en la LGT y la reproducción de ciertas normas que reducían de forma drástica lo que nació como la manifestación de una profundización del principio de seguridad jurídica. El lunar más ostensible de su regulación será, sin embargo, la posibilidad de su renuncia, lo que es novedad y plena responsabilidad sólo de la nueva LGT.

El proceso que hemos calificado de desactivación de esta garantía de mayor objetividad, en evitación de la contaminación del órgano sancionador por sus actividades previas de comprobación y liquidación y con la finalidad de salvaguardar las garantías propias de un procedimiento de características bien diversas de los contemplados en el título III, ha llegado a su máxima expresión. Con carácter general, se admite la posibilidad de la renuncia a esa tramitación separada del procedimiento en el artículo 208.1. LGT. No sabemos si se nos antoja más grave el mismo hecho de posibilitar la renuncia o su específica justificación, cuando en aras de la misma es posible leer en la Exposición de Motivos: *Se establece la regla general del procedimiento separado aunque, en aras de la economía procesal, se exceptiona en los supuestos de actas con acuerdo y en los casos de renuncia del*

¹³ Son asimismo de esta opinión, MAGRANER MORENO «El límite temporal de la incoación del procedimiento sancionador tributario: los artículos 81.6 de la LGT y 209.2 del proyecto de la LGT» QF 20 (2003); y SIMÓN ACOSTA «La potestad sancionadora» en *La nueva LGT*, op. cit.

obligado tributario, con el fin de mejorar la seguridad jurídica. Pocas veces he visto, a lo largo de mi vida profesional, mayor ejercicio de cinismo a la hora de justificar la desactivación de una solución legal, tan sólo seis años antes justificada en atención exactamente a la misma razón que ahora motiva su dinamitación.

Con no menor cinismo, tampoco exento de un cierto escepticismo, se podría pensar que, al cabo, *para poca dicha, ninguna*, a saber, que llegados al extremo de desactivación operado en la corta y azarosa vida de esta *invención* de la LDGC, mejor es obtener algo a cambio de algo que poco rentaba. ¿Qué frutos de economía procesal o qué mejoras de la seguridad jurídica se nos ofrece a cambio de la renuncia? Como hemos dicho, la renuncia se puede presentar básicamente en dos supuestos: con carácter general (a) y en los supuestos de actas con acuerdo (b), en aplicación de lo establecido en el artículo 208.1 y 2 de la LGT.

Los efectos son difusos en el primero de los supuestos. En primer lugar, lógicamente se producirá la tramitación conjunta (208.1) por lo que las cuestiones relativas a las infracciones se analizarán en el correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos de acuerdo con la normativa reguladora del mismo, *conforme se establezca reglamentariamente*. Como es sabido, el desarrollo reglamentario del procedimiento sancionador se ha producido en virtud del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre (BOE de 28 de octubre). El artículo 21 del citado reglamento (PSan) reproduce las reglas que acabamos de analizar contempladas en el artículo 208 de la LGT. Los artículos 26 y 27 del procedimiento sancionador desarrollan el modo del procedimiento en los casos de renuncia a la tramitación separada y el 28 del procedimiento sancionador contempla la tramitación en los supuestos de actas con acuerdo. Telegráficamente nos debemos referir a las cuestiones directamente relacionadas con la renuncia. El procedimiento sancionador mantiene la diferenciación que hemos realizado.

En relación con los supuestos de carácter general, su artículo 26 está plagado de sorpresas. En primer lugar, se establece un plazo preclusivo para el ejercicio del *derecho* a la renuncia: mediante manifestación expresa *que deberá formularse durante los dos primeros meses del procedimiento de aplicación de los tributos*. Si se tratara del procedimiento de Inspección ese plazo se amplía hasta seis meses. La renuncia deberá formularse con anterioridad al transcurso de los plazos mencionados cuando antes de transcurrir los mismos se hubiere producido notificación de la propuesta de resolución. Fuera de los plazos previstos no podrá ejercitarse el derecho a la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador, mas tampoco podrá rectificarse con posterioridad a su ejercicio.

Aunque no puedo ni debo detenerme en el análisis pormenorizado de esta cuestión, déjenme, al menos, que manifieste mi sorpresa ante semejante regulación que carece de medida. ¿Cómo es posible pretender que se renuncie a un procedimiento incluso con anterioridad a ser informado de la procedencia de su aplicación? ¿Cómo es defendible que la opción *a ciegas* que se está exigiendo sea irrenunciable con posterioridad? ¿Qué se está pretendiendo? ¿Acaso es el ejercicio de la renuncia un valor de cambio, una actitud a tener en cuenta a lo largo del procedimiento? ¿Se pretende incentivar ésta, antes de la resolución definitiva de la actuación administrativa con algún objetivo? ¿Es acaso útil para el actuario o para el órgano que esté desarrollando el procedimiento conocer con antelación esa actitud del sujeto? Las respuestas las dejo al lector interesado.

Mas las causas de asombro aún no terminan, a tenor de lo que se establece en el artículo siguiente (art. 27 PSan), la renuncia a la tramitación separada tiene una consecuencia de sumo interés: implica la renuncia al régimen jurídico del procedimiento sancionador y la aplicación del que rija en el procedimiento de aplicación correspondiente, con una coletilla de mayor interés aún *incluida la relativa a los plazos y a los efectos de su incumplimiento* (art. 27.1 *in fine*). ¿Qué se quiere decir con esto?: en mi opinión nada menos que desaparece el efecto de perención del procedimiento sancionador y la imposibilidad de reabrirlo cuando haya transcurrido el plazo de severa caducidad que saludábamos como una de las novedades plausibles de la LGT (recuerden lo que decía el art. 211.2 y 4 de la LGT). Así más que de renuncia a la tramitación separada del procedimiento, podríamos decir que se está renunciando a parte del régimen jurídico del procedimiento sancionador, nada menos que a la aplicación de los plazos de caducidad que ahora serán los del procedimiento en cuyo seno –de forma conjunta– se habrán de imponer las sanciones.

Estos efectos de la renuncia no están contemplados en la LGT, son una invención de su desarrollo reglamentario (art. 27.1 PSan) y afectan gravemente a una de las notas más caracterizadoras de su nuevo régimen jurídico como son las normas sobre iniciación del procedimiento (art. 209.2 de la LGT) y sobre terminación, incluida la del plazo que se establece en beneficio del principio de seguridad jurídica (art. 211.2 y 4 de la LGT). Consideramos que estas normas no pueden verse afectadas por el establecimiento de unos efectos a la renuncia del procedimiento que no estaban previstos en la propia LGT, son por tanto un abuso del desarrollo reglamentario y, en nuestra opinión, constituyen un ejemplo de manifiesta ilegalidad.

3. SOBRE LAS MEDIDAS TENDENTES A REDUCIR LA CONFLICTIVIDAD Y LA LITIGIOSIDAD EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

3.1. Las actas con acuerdo ¹⁴.

Como ya vimos en la introducción de estas ideas, la nueva LGT enfatiza su interés por diseñar instrumentos al servicio del objetivo de *reducir la conflictividad en el ámbito tributario* y serán las denominadas *actas con acuerdo* expresamente calificadas como un instrumento al servicio de ese objetivo.

Están recogidas en el artículo 155 de la LGT. Analizaremos su régimen jurídico y sus efectos para tratar de realizar, posteriormente, un juicio de valor acerca de su configuración y de su potencialidad para cumplir el objetivo, si bien de perfiles bien inciertos, que se le atribuye.

La idea es conseguir un acuerdo acerca de cuestiones que pueden presentar especiales dificultades de determinación clara y que es preferible no dejar su decisión a terceros, en este caso a jueces y tribunales, aunque sean simplemente económico-administrativos. Desde luego, también es cier-

¹⁴ Este epígrafe 3.1 es la reproducción completa del § 4. de nuestro trabajo «Notas...», *op. cit.*

to que la Administración se garantiza el pronto cobro de estas deudas, pero de la lectura de la norma más se tiene la impresión de que este segundo aspecto tiene una importancia menor, una relativa relevancia. La imposibilidad de que se modifique la interpretación atribuida a la norma objeto de controversia, la fijación indubitada de un valor, estimación o medición, sin el riesgo de que, aun razonadamente, pudiera posteriormente modificarse por órganos independientes y ajenos a la esfera de influencia de la Inspección de los Tributos; éste es, en mi opinión, el objetivo claro, la razón eficiente de la existencia de esta novedad; interpretación, al cabo, coherente, por otra parte, con el objetivo declarado por la propia Exposición de Motivos de la LGT de *reducir la conflictividad en el ámbito tributario*.

Cuestión diversa es que sea un objetivo verdaderamente susceptible de amparo, o de acuerdo intelectual, el propuesto de reducir esa conflictividad, sobre todo entendida, como parece, como una marginación de jueces y tribunales. Pues más se tratará de apariencia, ya que la reducción de la litigiosidad, no será la consecuencia de la ausencia de conflicto, sino de propiciar *otros* medios de resolverlos. Sobre eso, sencillamente no estoy de acuerdo. Y no sólo por el éxito incierto del artificio sino, sobre todo, porque no alcanzo a ver las consecuencias positivas de semejante instrumento de acabar con la litigiosidad mediante instrumentos que faciliten negociaciones acerca del modo en que el presupuesto de hecho normativo debe ser entendido o acerca del valor que se debe atribuir a un determinado bien. Si la negociación exige, por definición, transacción o cesión de posiciones por las partes, hay demasiados riesgos para que sea instrumento alternativo plausible al de someter a un juez la cuestión controvertida, aunque sólo sea porque ésa es la solución que quiere nuestro Estado de Derecho.

La mayoría de la doctrina que hasta ahora se ha pronunciado al respecto, pone de relieve que el primer lunar del precepto es la extrema indeterminación de los motivos tasados que justificarían la posibilidad de acudir a este expediente de las actas con acuerdo. Sin desdeñar un aspecto crucial, sobre el que la Ley nada dice, en su manifiesta querencia reglamentaria: cuándo y por quién se propone el acuerdo. Es decir, ¿a quién se atribuye la iniciativa para que la regularización se realice aplicando el régimen jurídico del artículo 155?

Ya viene siendo tópico e incluso reiterativo, por mi parte, venir a concluir en qué medida aspectos auténticamente cruciales de las novedades de la LGT no se han regulado, dejándolos a la función *creativa* de la norma reglamentaria. No tengo que reiterar que es deplorable esta técnica que se convierte en uno de los hilos conductores de esta ley artificialmente prolija en lo accesorio o anecdótico y parca, insuficiente y vacía de contenido en cuestiones decisivas de muchas de las soluciones que diseña.

En efecto, la lectura de los tres supuestos que se contemplan en el artículo 155.1 de la LGT como motivadores de la posibilidad de existencia de este tipo de actas proporciona esa difusa idea de indeterminación, de una parte; de extrema posibilidad de afirmar o, al tiempo, por el contrario, negar, que estamos ante uno de esos supuestos: ¿Quién dedicado al cultivo de esta prolija rama del ordenamiento puede afirmar que el sistema tributario no está literalmente plagado de *conceptos jurídicos indeterminados*? ¿De cuántas normas tributarias no es posible afirmar que contienen uno o

varios de ellos? ¿Acaso no ha sido lugar común de doctrina y jurisprudencia lamentar la oscuridad de las normas tributarias, su carácter *cuasi* esotérico ¹⁵, hasta el punto de permitir al Tribunal Constitucional hacer admoniciones al legislador de claridad y precisión en beneficio del principio de seguridad jurídica [STC 150/1990 (NFJ004014)], casi nunca atendidas?

La segunda de las causas que puede justificar la propuesta de acta con acuerdo es literalmente ininteligible para quien les habla: *cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto*. Les confieso mi incapacidad para ilustrar el presupuesto de hecho normativo con un supuesto específico, salvo que se trate de la obviedad que tal vez encierre, la cual, de nuevo, nos llevaría a la conclusión de una consciente indeterminación que cualquier interpretación admita. Con ser cierto en todos los casos el parecer de Ignacio PÉREZ ROYO ¹⁶, en éste lo será de forma especial, cuando considera que los supuestos tasados por la norma se han redactado con tal grado de ambigüedad –tal vez calculada– que permiten ampliar considerablemente su ámbito objetivo. Yo afirmaré, sin reparos, que son de tal oscuridad en su configuración típica que, por decirlo en términos coloquiales, *igual caben ocho que ochenta*. O lo que es lo mismo, que habrá acta con acuerdo, o no, según un parecer (administrativo) de muy difícil sometimiento a control de legalidad. El margen de discrecionalidad permitido por la oscuridad de la norma en esta decisión, desacreditaría por sí sola la solución que tan felices ha hecho, al parecer, a los padres de tamaño innovación normativa.

La tercera de las causas tasadas es más clara, mas será claridad que *desnuda* el auténtico contenido de la ambigua expresión acerca de la conflictividad o la litigiosidad: *cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta*. Parece que se renuncia al instrumento de la comprobación de valores, por ejemplo; o se desdeña la tasación pericial contradictoria, como modo de llegar a la determinación de un resultado objetivamente determinado, en supuestos de desacuerdo entre la Administración y los ciudadanos, con precisas y controlables garantías por parte de terceros. No se termina de entender el *plus* añadido de garantía, de seguridad jurídica, que puede suponer esta solución tanto para los inmediatamente interesados en la aplicación de la norma, como para el resto de los ciudadanos titulares de un interés difuso en la correcta aplicación de las normas tributarias y en la indisponibilidad de los extremos que determinan aquélla, según mandato constitucional susceptible de especial protección e implicación por los poderes públicos [FJ 3 de la STC 76/1990 (NFJ000802)].

¹⁵ El socorrido expediente de acudir a los *duendes tipográficos*, ahora ya *informáticos*, me alivia del apuro de advertir acerca de una gruesa errata que el lector culto y atento, desde luego, habrá ya por sí advertido y exonerado, espero, en el texto de mis «Notas al procedimiento...», *op. cit.*, 845, allí se predicaba de las normas tributarias su carácter *cuasi* exotérico, cuando evidentemente se quería decir esotérico, como correctamente se dice ahora en el texto que anoto. Raro e incierto sería que pudiéramos decir que las normas tributarias son *accesibles para el vulgo* o que son *de fácil acceso para la mente*, que es el exacto significado del término que por error se deslizó en ese texto; su contrario, *esotérico*, que es el término que se quiso usar, sí responde al auténtico carácter que habitualmente nos presentan las normas tributarias, *oculto*, *reservado*; *dícese de lo que es impenetrable o de difícil acceso para la mente*.

¹⁶ «Luces y sombras...», *op. cit.*

Desde luego es plausible que el artículo 155.2.a) exija la explicitación del fundamento del resultado acordado, mas nótese que ésta, por defectuosa o incompleta que pueda resultar no podrá ser, en ningún caso, susceptible de juicio, controlable por el juez. En definitiva, se trata de una decisión adoptada por acuerdo del actuario y el ciudadano, la cual, una vez autorizada por el órgano competente para liquidar, no será susceptible de control judicial alguno, salvo mediante procedimiento de nulidad de pleno derecho *ex* 217 o mediante la prueba de que se produjeron vicios en el consentimiento. Y éste, con ser graves los defectos que acabamos de apuntar, en nuestra opinión, es el más lamentable de todos.

Se ha configurado un modo de comprobación e investigación, un procedimiento de regularización en el que se margina el derecho, la regla, la susceptibilidad de controlar judicialmente la aplicación correcta de la norma. Sobre ese modo de proceder, en el que la eficacia, la celeridad en el cobro, la pronta finalización del procedimiento, la garantizada ausencia de litigiosidad, son los ídolos a los que sacrificar el principio de legalidad, el sometimiento al ordenamiento jurídico, la seguridad jurídica y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, el derecho a la tutela judicial efectiva, etc., no se puede estar de acuerdo; en definitiva, en nuestra opinión, con una solución que pone en cuestión principios basales del ordenamiento jurídico.

Pero es que, además, el régimen jurídico específico de la solución tampoco augura un éxito sonado de la medida, salvo casos extremos que no nos atrevemos a calificar. En efecto, las consecuencias del acta con acuerdo son de tal índole que sólo en casos de extrema necesidad será ésta aceptada por el contribuyente. Piénsese, por ejemplo, en que la diferencia en la reducción de la sanción en este tipo de actas en relación con las de conformidad es sólo del 2,5%; en que se cierra absolutamente la vía judicial a fin de poder impugnar tanto la liquidación resultante, como la sanción, e, incluso, como ya vimos, la procedencia del acuerdo adoptado de ampliación de actuaciones; o la decisión de aplicar el procedimiento de estimación indirecta de bases o el de declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria; en que, además, implica la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador (arts. 208.2 de la LGT y 28 del PSan), con consecuencias tan graves, como acabamos de analizar, como que el régimen jurídico aplicable a este procedimiento será el del procedimiento inspector *incluido el relativo a los plazos y a los efectos de su incumplimiento* (art. 28.2 del PSan), solución reglamentaria que desactiva una de las escasas normas verdaderamente plausibles de la LGT, cual es la de la perención del procedimiento sancionador del artículo 211.2 y 4 de la LGT, en una enésima manifestación de los efectos correctivos de las soluciones legales que se ejecutan reglamento mediante, si bien en este caso, sin la explícita anuencia de la norma legal.

No menor relevancia tendrá la consecuencia en relación con la deuda, tanto derivada de la regularización, como de la sanción que, en su caso, pueda imponerse. En efecto, en aplicación de lo establecido en el artículo 155.3.b) será necesaria la constitución de un depósito, aval de carácter solidario de sociedad de crédito o certificado de seguro de caución, de cuantía suficiente para garantizar el cobro de las cantidades que puedan derivarse del acta. Ésta, desde luego, constituye una gran ventaja para la Administración tributaria, quien se garantiza sólidamente el cobro de las cantidades liquidadas y del importe de la sanción, mas al tiempo, será inconveniente a tener muy presente en la decisión del obligado tributario.

No somos los primeros en expresar nuestro escepticismo por el éxito de la medida ¹⁷, sobre todo, por el segundo orden de consideraciones que acabamos de llevar a cabo; en todo caso, nos parece rechazable la medida, sobre todo, por las objeciones de tipo general, en relación con las cuales no he visto, hasta ahora, argumentos sólidos que las pongan en entredicho.

3.2. El fraude de ley en la LGT: el conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Aunque la Exposición de Motivos no lo incluya expresamente dentro de este epígrafe general, es evidente que así puede hacerse. Se ha presentado, expresamente, como un instrumento efectivo de lucha contra el fraude sofisticado, intentando superar los tradicionales problemas de aplicación que había planteado hasta ahora. Los dos preceptos fundamentales de su regulación son los artículos 15 y 159 de la LGT ¹⁸.

3.2.1. Exordio. Consideraciones generales.

Hace ya algún tiempo, cuando en el *Servicio Andaluz de Salud* se decidió realizar gratuitamente las operaciones de cambio de sexo, se las denominó *intervenciones de reasignación de género*. No era la primera vez que un cambio de denominación no venía a significar una modificación de la materia u objeto rebautizado, a veces, incluso, con denominaciones especialmente desafortunadas, aunque en el ejemplo no sea el caso y, lo sea, sin embargo, en el objeto inmediato de nuestro epígrafe. En nuestro caso, nos encontramos exactamente en ese supuesto: el fraude a la ley del que nos hablaba la LGT y, posteriormente, el Código Civil (Cc), ahora se ha venido a denominar, en el artículo 15 de la nueva LGT, *conflicto en la aplicación de la norma tributaria*. Como trataré de argumentar a lo largo de estas líneas, se trata de afrontar el mismo problema, casi con los mismos instrumentos, aunque con una pequeña modificación en la forma de su eventual aplicación que, posiblemente, facilite ésta, aunque con algunos problemas mal resueltos que pueden generar ciertas situaciones de inseguridad jurídica e indefensión, sobre todo en aquellos supuestos en los que se produzcan, al cabo del procedimiento inspector donde habitualmente se haga uso de este procedimiento especial, bien actas con acuerdo, sobre todo, bien actas de conformidad.

El fraude de ley es un expediente que se enmarca en el seno de los problemas relacionados con la aplicación de la norma tributaria. Por eso se integra en el ámbito de preceptos destinados a regular el régimen de aplicación de la norma en su fase de averiguación de la concordancia entre el presupuesto fáctico y el normativo.

¹⁷ GARCÍA BERRO, *op. cit.*; PÉREZ ROYO, Ignacio, *op. cit.*; MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO/TEJERIZO LÓPEZ/CASADO OLLERO, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid. Tecnos 2004 (15.ª ed.); muy favorable se muestra, sin embargo, Fernando PÉREZ ROYO «La nueva LGT», *REDF* 124 (2004), y, en su línea, CALVO ORTEGA «La nueva LGT y sus retos» *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n.º 238 (enero 2003); más dubitativa, GARCÍA-OVIES SARANDECES, *op. cit.*

¹⁸ Las líneas que siguen se enriquecieron, con posterioridad a mi intervención en la Complutense, de donde traen su primer origen, cuando la Asociación Española de Asesores Fiscales me invitó a intervenir sobre este asunto en unas *Jornadas sobre La nueva LGT*, que se desarrollaron en el Colegio de Abogados de Sevilla, durante los días 1 y 3 de febrero de 2005.

El fraude de ley también en el ámbito tributario persigue básicamente evitar el fin perseguido por quien lo realiza. Con acierto así lo plantea Fernando PÉREZ ROYO¹⁹ cuando afirma: se trata de *recalificar*, a los puros efectos tributarios, una determinada situación. Por eso ha enmarcado esta figura con otras, la calificación de las normas ex artículo 13 y la declaración de simulación del artículo 16. Tal vez estableciendo las diferencias se comprenda mejor en qué consiste el fraude de ley o conflicto en la aplicación de normas, como tan desafortunadamente ahora lo denomina la LGT.

En la declaración de simulación se trata, básicamente, de descubrir una falsedad u ocultación y de aplicar la norma que corresponde a la realidad de lo sucedido. Venta simulada de inmueble a hijo que carece de renta o patrimonio para adquirirlo, para *ocultar* una donación –la venta no ha existido, no ha habido pago de precio– ésa es la falsedad que descubierta –el hijo no tiene medios para el pago–, determina la aplicación del Impuesto de Donaciones, porque la operación real es una donación y en la medida de la falsedad existente, se podrá producir la imposición de sanciones. En los supuestos de calificación del artículo 13, la Administración *rectifica* la calificación inicialmente aplicada o propuesta por el obligado tributario, es decir, se procede a *corregir* el error sobre la verdadera naturaleza jurídica del acto. Mediante el expediente del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, o fraude a la ley tributaria, se obvia el negocio simulado, la venta de acciones, que disimulaba la venta de un inmueble, mas nótese que en este caso *efectivamente* hay una venta de acciones. Dicho de otro modo, la Administración podrá *recalificar* el auténtico negocio –la venta de acciones– porque mediante este artificio se está disimulando la venta de un inmueble, que es la verdadera sustancia de la operación.

El fraude a la ley está concebido como un instrumento que persigue impedir –mediante su desenmascaramiento– operaciones de abuso de las formas jurídicas que tienen como objetivo fundamental eludir los efectos tributarios derivados de la realización de un negocio jurídico que se disimula mediante la realización de otro simulado. Por eso en el derecho comparado se habla de *operaciones de elusión tributaria*. La artificiosidad persigue básicamente una finalidad fiscal, casi siempre, únicamente. En el ámbito tributario los expedientes de fraude de ley deben tener como objetivo, precisamente, evitar que no se aplique la norma (tributaria) que la ley ha querido en relación con la auténtica operación jurídica realizada; la finalidad del abuso de las formas jurídicas ha sido la elusión de la norma tributaria, por eso se habrá de apreciar la discrepancia entre forma y sustancia del negocio. Se producirá la ausencia de la explicación racional de la forma elegida²⁰. Como se ha dicho con acierto (PALAO), el negocio en fraude de ley es un negocio vaciado de su causa.

No será fácil referirse a esta figura, desde la perspectiva de la teoría general del derecho, sin hacer referencia al concepto que nos proporciona Federico DE CASTRO: *Uno o varios actos que originan un resultado contrario a una norma jurídica y que se han amparado en otra norma dictada*

¹⁹ *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Thomson/Civitas. Madrid. 2004. 14.ª ed., 105 y ss.

²⁰ Como nos advierte Fernando PÉREZ ROYO, *ult. op. cit.*, 107, según la jurisprudencia inglesa, ésta es la prueba de la finalidad económica perseguida de donde derivaría la existencia del fraude y la procedencia de la aplicación del expediente rectificador de recalificación de la operación. Sobre estos aspectos de la jurisprudencia inglesa, véase el interesantísimo trabajo de Fernando PÉREZ ROYO «La doctrina de los lores sobre la elusión fiscal (examen de casos recientes)» *Quincena Fiscal* 10 (2005), 11 y ss.

con distinta finalidad; supone la utilización de fórmulas jurídicas típicas para la consecución de fines atípicos (GARRIGUES). Trayendo estas ideas al ámbito tributario nos hablará PALAO TABOADA de fraude de ley tributaria como la *Consecución de un resultado económico por medios jurídicos distintos a los normales, medios jurídicos que natural y primariamente tienden al logro de fines diversos y que no están gravados o lo están en medida más reducida que aquellos medios normales usuales*. Por su parte, Fernando PÉREZ ROYO nos dirá que el fraude de ley presupone la existencia de una norma, cuya aplicación se trata de eludir (la norma defraudada) mediante la modulación artificiosa del comportamiento, a través del abuso de las formas jurídicas, que da lugar a la aplicación de otra norma distinta más beneficiosa (norma de cobertura). Será el negocio indirecto el mecanismo para lograr ese fraude de ley, entendiendo por aquél la utilización de un determinado negocio con finalidad distinta de la que constituye su causa propia ²¹.

La infracción tributaria, la simulación y la economía de opción son figuras a distinguir de esta del fraude a fin de deslindar sus perfiles con la máxima claridad, lo que en la práctica, a veces, no será tan fácil de realizar. En el primero de los supuestos se producirá una violación abierta y directa del ordenamiento; en relación con la simulación, siempre se producirá una contradicción entre la voluntad interna y la declarada. Hay siempre una falsedad, el negocio simulado no se ha llevado a cabo realmente (no se ha pagado el precio de la compraventa simulada; o no se han transmitido los bienes, ni se tiene la intención de hacerlo). Se crea una apariencia jurídica para encubrir la verdadera realidad. Por lo que se refiere a la economía de opción, la principal diferencia radica en la ausencia del abuso de las posibilidades de conformación jurídica, no se produce maniobra alguna de elusión. Desde la perspectiva de los elementos caracterizadores del negocio jurídico, podría decirse que no se produce anomalía alguna en la causa, influyendo las consideraciones tributarias, sólo en los motivos del negocio, no se produce un negocio sin causa o con causa falsa.

Como es sabido, el ordenamiento tributario reacciona frente a la actividad de fraude de ley con dos órdenes de medida: mediante la *tipificación de presupuestos de hecho subrogatorios* (1). Se trata de dar respuestas concretas a específicas actividades detectadas por el legislador. Se suele citar el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores. Tiene el problema de ir siempre al rebufo del ingenio o industria de los defraudadores (PÉREZ ROYO) o mediante la *cláusula general de prohibición* (2). Se trata de ignorar a efectos jurídicos las formas abusivas mediante una cláusula general y abstracta.

Con carácter general, en nuestro ordenamiento jurídico se afronta esta institución en el artículo 6.4 Cc mediante el que se establece que los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir. Este precepto es de posterior redacción a la LGT que ya contenía uno, ahora reformado en la nueva LGT que pasamos a analizar.

²¹ La Sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de marzo de 1977 (citada por Fernando PÉREZ ROYO en anteriores ediciones de su Manual) lo califica como *contrato típico y regulado en el ordenamiento jurídico que se celebra con un fin distinto del que le es propio y específico*, idea en la que aparece la de GARRIGUES, citada en el texto, de la utilización de fórmulas jurídicas típicas para la consecución de fines atípicos, atipicidad que no es exactamente prohibición, ni falsedad, nota que permite, si bien no en todos, sí en la mayoría de los supuestos, alcanzar con precisión la distinción del fraude a la ley respecto de otras figuras más o menos afines.

3.2.2. Los antecedentes normativos inmediatos y la crónica de su frustrante aplicación en la experiencia tributaria española.

La Exposición de Motivos de la nueva LGT lo ha configurado como un expediente para luchar contra el denominado *fraude sofisticado*. La peculiar historia de la aplicación de este expediente en el ámbito tributario nos enseña que se introduce en la primera redacción de la LGT/1963, aunque hasta 1979 no se aprueba el reglamento que era imprescindible para hacerlo efectivo, para que pudiera ser aplicado. Es decir, que entre esas dos fechas no fue posible aplicar el expediente al que se refería la norma en su primera versión de 1963 ²².

Aprobado ese reglamento, la dificultad para la aplicación de la norma provenía básicamente de la exigencia de demostrar *el propósito probado de eludir el impuesto*, lo que no era fácil, si se interpretaba en el sentido de la exigencia de probanza de los motivos que llevan a un sujeto a realizar una determinada operación. Tal vez ello explique que la Administración prefiriera, por ello, acudir, a la vía que le facilitaba la redacción del antiguo 25.3 de la LGT ²³ y recalificar los negocios de acuerdo con sus características económicas. La Administración hizo uso de esta vía para recalificar negocios, para entender que se producían incluso actividades de simulación. Se ganaba de este modo, de forma colateral, otra batalla, la de no tener que aplicar un procedimiento especial y se podían, incluso, aplicar sanciones.

El malhadado Real Decreto 803/1993 empeoró notablemente las cosas al derogar el procedimiento aprobado en 1979 y crear una peculiar situación de laguna normativa que fue objeto de diversas interpretaciones, que no son del caso, pero que empeoraron notablemente la situación y terminaron por dejar la norma que afrontaba las actividades en fraude de ley en el limbo de las normas inaplicadas. En cualquier caso, el asunto se resolvió, en alguna práctica, con la anuencia de los Tribunales, acudiendo a otras vías, como la de la aplicación del procedimiento general, para afrontar estas situaciones. Por todo ello, se siguió, en los escasos supuestos que conocemos de aplicación de este tipo de recalificación administrativa, acudiendo a *otras vías*, como si el expediente del fraude a la ley no hubiera obtenido carta de naturaleza en nuestro ordenamiento tributario desde 1963. De ahí que podamos decir, que la historia de este instrumento de lucha contra el fraude sofisticado en nuestro ordenamiento, sería la historia de una impotencia o, por lo menos, el ejercicio de una abstinencia, remediada con sucedáneos, no siempre en beneficio de la salud (tributaria) de los ciudadanos.

²² Como se recordará, la versión original del artículo 24 LGT/1963 decía:

1. No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones.

2. Para evitar el fraude de ley se entenderá, a los efectos del número anterior, que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos realizados con el propósito probado de eludir el impuesto, siempre que produzca un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. Para declarar que existe fraude de ley será necesario un expediente especial en el que se aporte por la Administración la prueba correspondiente y se dé audiencia al interesado.

Las consideraciones que siguen y que tratan de establecer lo que podríamos denominar la crónica del frustrante intento de aplicar la técnica del fraude a la ley en materia tributaria en nuestro país, hasta el momento, son tributarias de un excelente trabajo inédito de Adolfo J. MARTÍN JIMÉNEZ comentando el actual artículo 15 de la nueva LGT; a su generosidad intelectual debo el haber podido tener acceso a él antes de su publicación, por lo que he procurado ser especialmente cuidadoso en la transcripción de sus ideas.

²³ Precepto que, como se recordará, rezaba así: *Cuando el hecho imponible se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones y relaciones económicas que, efectivamente, existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.*

La reforma de 1995 vino a poner coto a esta posibilidad de acudir a sucedáneos. Desaparece la posibilidad de llevar a cabo lo que se había venido en denominar *interpretación económica*. El nuevo 28.2 de la LGT ²⁴ sólo mencionaba ya la *naturaleza jurídica* del hecho imponible, y se entendió que con ello se ponía coto a la práctica sucedánea ya descrita. Ello suponía que la Administración debía volver sus ojos al único –y genuino– instrumento del fraude de ley para poner coto a esas actividades de fraude sofisticado.

Mas no del todo. La reforma de 1995 introduce en el ámbito tributario la figura de la *simulación* ²⁵, que carecía de regulación autónoma hasta entonces. De este modo, paradójicamente, la reducción del poder de calificación se vio acompañada por el reconocimiento de una figura como la simulación, susceptible de ser empleada por la Administración para atacar comportamientos abusivos sin necesidad de acudir al fraude de ley y su expediente especial. La reforma de 1995, a pesar de la mejora en la redacción del precepto dedicado al fraude de ley –suprimiendo la referencia al propósito probado de eludir el tributo–, tampoco sirvió para dar vida al mismo, a pesar de que la actividad administrativa se acrecentó, como ponen de relieve las relativamente numerosas resoluciones y sentencias que tienen al fraude de ley por objeto y que se refieren a esa nueva redacción dada por la Reforma de 1995, cuya más notable mejora consistía en la supresión de la referencia al *propósito probado de eludir el tributo* ²⁶. La situación cambió algo, en el soporte normativo, mas en la práctica las cosas seguían como estaban: a la Administración le seguía resultando *más cómodo* acudir al expediente de la simulación e, incluso, a la nueva regulación de sus posibilidades de recalificación, no obstante ya excluidas las de alcance económico.

La doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) o la propia jurisprudencia de los Tribunales, ayudaron en parva medida a que la situación fuera otra, si bien es cierto que es posible encontrar alguna interesante decisión que intenta poner coto al fácil expediente de calificar de simulación, lo que se entiende ser de fraude de ley ²⁷. Los Tribunales han recurrido frecuentemente a la doctrina del negocio indirecto o a otras recalificaciones que, a la postre, se

²⁴ El texto decía así: *El tributo se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la ley cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hayan dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.*

²⁵ El texto del artículo 25 rezaba así *En los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes, con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados.*

²⁶ El texto del nuevo precepto que se contiene en el artículo 24 de la LGT, decía así:

1. *Para evitar el fraude se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de ley tributaria deberá ser declarado en un expediente especial en el que se dé audiencia al interesado.*

2. *Los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos.*

3. *En las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente de fraude de ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones.*

²⁷ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 10 de marzo de 2003 (NFJ014233), citada por Adolfo J. MARTÍN JIMÉNEZ *ult. op. cit.* a quien seguimos en su excelente exposición del estado de la cuestión anterior a la LGT/2003.

convertían en cómplices de ese intento de *huída administrativa* de la aplicación de la figura del fraude de ley, en beneficio de otras posibilidades de reconducción de actividades de dudosa calificación de los contribuyentes. En suma, un intento de introducir posibilidades alternativas a la simulación y al fraude, cuyo fundamento normativo era más que dudoso, como pone de relieve de forma paradigmática la Resolución del TEAC de 27 de febrero de 2004 ²⁸.

Si a todo ello, como nos advierte MARTÍN JIMÉNEZ, se une la existencia de corrientes doctrinales de cierto renombre en España, hostiles a la aplicación del fraude de ley, apoyados en premisas más que discutibles, como recientemente ha puesto de manifiesto la doctrina que, sin lugar a dudas, mejor ha entendido la cuestión objeto de estas páginas —el Prof. Carlos PALAO ²⁹—, no será difícil concluir que la vida de esta institución en España hasta la reforma de la LGT no haya sido fácil. Por decirlo de forma clara y concisa, constituye la *crónica de una frustración*.

3.2.3. El fraude de ley tributaria en la Reforma de 1995.

Más interesará analizar, siquiera sea brevemente, algunas de las cuestiones más sobresalientes que se plantearon al hilo de la nueva redacción del precepto producido por la Reforma de 1995.

Entre los elementos configuradores del fraude de ley en materia tributaria del artículo 24.1 cabe destacar: en primer lugar, la idea nuclear de la elusión de la norma tributaria amparándose en el texto de otra más beneficiosa y cuya aplicación se produce de forma artificiosa (... *con el propósito de eludir el pago del tributo*) que caracteriza la formulación del expediente de fraude a la ley. En segundo lugar, la idea de que se trate de hechos que den lugar a un resultado equivalente al del hecho imponible. Ha desaparecido del nuevo texto la necesidad de probar que entre la actividad detectada y el resultado obtenido se había perseguido la mencionada elusión. Tal parece, al no encontrarnos ante una actividad infractora protegida por los principios penales —señaladamente la idea de culpabilidad—, que es posible la apreciación objetiva del resultado, sin necesidad de probar el propósito.

El apartado 2 contempla la reacción del ordenamiento ante esta actividad de fraude de ley (tributaria): apreciado el fraude de ley, se podrá aplicar la norma defraudada o eludida (aquí se comprende la idea con la que abríamos estas líneas, a tenor de la cual se trataba de *recalificar*, a los puros efectos tributarios, una determinada situación), por lo que no serán de aplicación las consecuencias jurídicas de la aplicación de la norma de cobertura. Con precisión, lo dice Fernando PÉREZ ROYO, *se descarta la calificación conforme a su naturaleza jurídica (que se considera creada con abuso de las formas jurídicas con finalidad de elusión) y se la somete a tributación como si encajara en el presupuesto de la norma que se ha tratado de eludir*.

²⁸ (NFJ016568), citada por Adolfo J. MARTÍN JIMÉNEZ, *ult. op. cit.*

²⁹ «La norma anti-elusión del Proyecto de nueva LGT», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n.º 248 (Noviembre 2003), págs. 71 y ss.; véase, asimismo, un interesantísimo trabajo de RUIZ ALMENDRAL-SEITZ «El fraude a la ley tributaria», publicado recientemente en la misma Revista núms. 257-258 (agosto-septiembre 2004).

Finalmente, establece el artículo 24.3 de la LGT, en la redacción dada por la Reforma de 1995, que en las liquidaciones que procedan como consecuencia de la apreciación del fraude de ley, se seguirán los siguientes efectos: se aplicará la norma tributaria eludida (a); se liquidarán los intereses de demora que correspondan (b); sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones (c).

Por lo que hace referencia a la exigencia de un cierto procedimiento para apreciar el fraude de ley, el artículo 24.1 *in fine* hace referencia a la existencia de un *expediente especial en el que se dé audiencia al interesado*. No es criticable la exigencia de la norma, aunque su inexistencia, desde la derogación del anterior procedimiento en virtud de lo dispuesto en el Real Decreto 803/1993, nos hace recordar la aventura de esta misma norma en su anterior regulación: la inexistencia del correspondiente procedimiento reglamentariamente aprobado que la hizo inaplicable hasta 1979. Ahora, ya que se derogó en 1993 el Real Decreto 1919/1979, de nuevo se producía una situación de inaplicabilidad fáctica de este procedimiento de apreciación del fraude de ley, aunque algún sector doctrinal había apelado a la aplicación del procedimiento inspector, es nuestra opinión concorde con la de Fernando PÉREZ ROYO que sostenía su inaplicabilidad, en ausencia de la norma reglamentaria.

3.2.4. El fraude a la ley tributaria en los trabajos preparatorios de la nueva LGT.

Tras la crónica que acabamos de telegrafiar no debe resultar extraño que en el Informe sobre la Reforma de la LGT de 2001 se puedan encontrar posturas paladinamente favorables a la supresión de la figura del fraude de ley. Posición que a la postre, como es evidente, no prosperó, pues de no haber sido así, no estaríamos ahora intentando poner en claro algunos aspectos de esta compleja institución.

Sin que pretendamos fáciles reduccionismos, la posición de estos detractores no se sustrae a la clásica reconducción de los problemas de fraude de ley a una excepción a la aplicación analógica o, incluso, a negar que en esos casos se esté realizando el hecho imponible objeto de la recalificación, mediante el infantil argumento de negar su existencia y, amparándose en los principios de tipicidad o de prohibición de la aplicación analógica, optar por ser contrarios a su mantenimiento en nuestro ordenamiento ³⁰.

La segunda postura favorable al mantenimiento de la institución que comentamos, tampoco se sustrae a errores de bulto en su planteamiento. El profesor MARTÍN JIMÉNEZ los ha descrito con acierto: un planteamiento, paradójicamente, bien cercano a los de sus detractores, pues mantenían una configuración de esta figura *demasiado anclada en la relación entre el fraude a la ley y la analogía*, al tiempo que parte de un concepto no adecuado de economía de opción, en el que el fraude de ley es, no sólo el instrumento para luchar contra resultados prohibidos por el ordenamiento, sino también contra las economías de opción.

³⁰ Aunque es altamente recomendable la lectura del excelente trabajo del profesor PALAO sobre el fraude a la ley en el número 248 (noviembre 2003) de la *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, donde se da buena cuenta intelectual de la pobreza de la argumentación y de los viciados planteamientos en que se sustentan, no creo que debamos dedicar más tiempo a esta postura que ha perdido una primera batalla, en su lucha por desterrar los instrumentos de erradicación de este *fraude sofisticado*, sin que podamos olvidar, en todo caso, la clara vocación de ejercicio profesional de los más destacados de sus epígonos.

Esta posición es errónea por cuanto (1) ni el fraude de ley pretende, a diferencia de la analogía, colmar lagunas del ordenamiento, sino acabar con comportamientos que tratan de sustraerse a éste; (2) ni pretende atacar supuestos de economía de opción, pues ésta, como tal, está admitida por el ordenamiento jurídico, al contrario que el fraude de ley, que se encuentra proscrito e implica una utilización de las normas jurídicas disconforme con su finalidad.

Estas premisas de las que parte la segunda concepción del fraude de ley en el Informe 2001, llevan indefectiblemente a atribuirle una función residual, a su caracterización como mecanismo de reacción absolutamente excepcional. Sin embargo, dentro de esta segunda posición, hay dos afirmaciones en el Informe, que tuvieron un indudable efecto en la redacción de la norma final: (1) el fraude de ley se presenta como la utilización de un negocio con una finalidad distinta a la típica del mismo (negocio indirecto) o bien como la concatenación de diversos negocios de una forma inusual, cuando la utilización oblicua o la concatenación carezcan de motivos económicos válidos, es decir, distintos del ahorro fiscal; (2) la deseable eliminación de la referencia al ánimo de eludir el tributo, a fin de que su prueba no sea excesivamente rígida (v. gr., mediante indicios) o para evitar que la mera existencia de un móvil fiscal lleve a calificar la conducta como fraude de ley.

El Borrador de Anteproyecto de la LGT no recogió la recomendación de la segunda postura del Informe de 2001 en cuanto al mantenimiento de la denominación de fraude de ley y optó por llamar a la nueva figura *abuso en la aplicación de la norma tributaria*, denominación que, con posterioridad, el Proyecto de Ley, sin justificación alguna, cambia por el inadecuado *conflicto en la aplicación de la norma tributaria*. Por otra parte, el Borrador de Anteproyecto previó la posibilidad de sancionar el abuso en la aplicación de la norma tributaria, pero tal posibilidad de sanción fue eliminada con posterioridad ante las fuertes críticas recibidas. La tramitación parlamentaria, por su parte, motivó algunos cambios a los que haremos alusión más adelante.

Mas quizás merezca la pena detenerse aún en este asunto, porque tal parece que los autores más o menos inmediatos de la norma –redactores de los Informes, del Anteproyecto y los que intervinieron directamente en la elaboración de la norma– en algunos casos no tenían claras dos ideas, que con tanta precisión es posible encontrar en las aportaciones doctrinales de Carlos PALAO –auténtico experto, inexplicablemente no convocado a los trabajos sobre la nueva LGT–.

De una parte, los redactores del Informe de 2001 siempre pensaron que el fraude a la ley del anterior artículo 24 regulaba otra cosa, que el general, posteriormente incluido en el Cc; por razones bien prolijas en las que no me puedo detener, esto es un error. En segundo lugar, tentados de hablar de normas antiabuso en lugar de fraude, optaron finalmente por adoptar la denominación *abuso en la aplicación de la norma tributaria*, en la línea, aunque más imprecisa, de la terminología alemana del § 42 AO que habla de abuso de las formas jurídicas o abuso de la configuración jurídica.

Como es sabido, finalmente el Proyecto de Ley eliminó el término «abuso» y optó por una denominación que bien pudiera hacer pensar en nuestra referencia a las metonimias del *Servicio Andaluz de Salud*, que aquí terminan por querer decir algo diverso de lo manifestado, en cuanto el

conflicto en la aplicación de normas jurídicas, tributarias o no, nada tiene que ver con los problemas de elusión o de fraude a la ley, que era de lo que se trataba. Como ha dicho el profesor PALAO, *la denominación adoptada representa un sensible error técnico impropio de una ley que debe aspirar en este aspecto a la máxima perfección*. Para terminar señalando que, en cuestión que es la verdaderamente esencial, y con la que estamos absolutamente de acuerdo, *la figura que ahora se oculta bajo este censurable nombre es la misma que la antes llamada abuso en la aplicación de la norma tributaria y que el viejo fraude a la ley*³¹.

3.2.5. El conflicto en la aplicación de la norma tributaria: la nueva regulación del fraude de ley en la LGT.

En su nueva redacción, el artículo 15 de la LGT lleva a cabo una nueva configuración de eso que hemos venido en denominar la *cláusula general antielusión*. En ese precepto se afrontan las circunstancias que han de darse para que pueda apreciarse la existencia de fraude de ley (1); cuáles son los efectos de esa declaración (2), así como, el procedimiento mediante el que se debe producir ésta (3), que se encuentra recogido en el artículo 159 de la LGT. Pasemos a analizar esos tres extremos.

Un primer aspecto positivo de la nueva regulación es que la operación antielusiva ya no sólo se predica del hecho imponible sino que se extiende a los elementos cuantitativos del tributo... *cuan-do se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria*.

La norma exige que **concurran** dos circunstancias en los actos o negocios realizados, para que pueda apreciarse la existencia de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Como dice bien F. PÉREZ ROYO, se trata de concretar el elemento de abuso que caracteriza este artificioso modo de proceder. Los actos o negocios considerados de forma individual o en su conjunto deben ser *notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido* [art. 15.1.a) de la LGT]. Se trata de la plasmación legal de la idea del carácter anómalo, impropio, raro o extraño, anormal o atípico, del negocio jurídico elegido para conseguir un fin, instrumentado jurídicamente de forma diversa –la ya comentada utilización de formas jurídicas típicas para la consecución de fines atípicos, de que hablaba GARRIGUES–. Como indica Fernando PÉREZ ROYO, tal regulación tiene un antecedente ilustre, en el parágrafo 42 de la RAO, en el denominado *abuso de las facultades de conformación jurídica*.

La segunda circunstancia que ha de concurrir se fija, precisamente, en el objetivo o finalidad lograda: el logro del ahorro fiscal, sin que se sigan, además, con esos actos o negocios, *efectos jurídicos o económicos relevantes*, diversos del señalado y distintos de los efectos *que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios*.

³¹ PALAO *op. cit.*, pág. 87.

Dicho de otro modo, que la artificiosa operación realizada no tenga otra justificación que la del ahorro fiscal y que los efectos jurídicos o económicos logrados, sean instrumentados jurídicamente de modo diferente del atípicamente utilizado. Si la adquisición del inmueble de nuestro ejemplo, en que se concreta la transmisión del paquete de acciones, tiene o no como finalidad prioritaria el ahorro fiscal, sin que haya otro adicional que no hubiese sido posible obtener mediante la directa enajenación del inmueble. Fernando PÉREZ ROYO trae como antecedente de este extremo o circunstancia, ahora exigida por la nueva LGT, la doctrina norteamericana del *business purpose* –ausencia de un propósito negocial diverso del ahorro fiscal– o de la *economic substance* –una operación carece de sustancia económica cuando el beneficio derivado de la misma es inexistente o ridículo en comparación con la inversión–.

Por lo que se refiere a los aspectos sustantivos del artículo 15 de la LGT, convendrá subrayar, en primer lugar, que se hace evidente un notable esfuerzo por suprimir todo elemento de carácter subjetivo, mas ello no significa en absoluto que no estemos siempre en el mismo ámbito. Se trata de una modificación que podría afectar, bien a la seguridad jurídica de los ciudadanos, bien a la menor dificultad de la Administración en la aplicación del expediente de fraude a la ley. Mas, en todo caso, el mecanismo detonante sigue siendo el mismo, como acabamos de ver.

En segundo lugar, en la línea de *elegir los términos más inexpresivos* (PALAO), la ley ha sustituido el término *eludir*, por *evitar*. Tal vez por huir de la utilización de aquél en el momento en que el Código Penal en el artículo 306 se define la defraudación. La decisión no ha sido, precisamente, afortunada ya que *evitar* la realización del hecho imponible puede significar, simplemente, abstenerse de realizarlo, lo que conviene poco, o nada, al presupuesto de hecho que se quiere describir.

Es importante subrayar la necesaria concurrencia de las dos notas que acabamos de estudiar, al tiempo que no será inoportuno tener en cuenta que vienen a resumir de forma acertada las líneas jurisprudenciales de raíz anglosajona, sobre todo, aunque también alemana, de más relieve.

El término *artificioso*, en cualquiera de las acepciones que se quiera utilizar, parece adecuado, en ausencia de la idea de abuso de las formas jurídicas. Ya dijimos que aquél debe ser entendido en la acepción de negocio *insólito, raro o extraño, anormal o atípico*, si se repara en el medio, es decir, en la norma de cobertura que se ha utilizado para conseguir el fin que de modo habitual, normal o habitual, típico o previsto, consagra el ordenamiento (norma defraudada). PALAO, con su habitual perspicacia, advierte, sin embargo, que el rasgo del carácter *inusual*, ha subsistido, en la letra *b)* del mismo apartado, en su forma inversa; en su opinión, puede provocar que, en ocasiones, algún hermeneuta demasiado aficionado a una interpretación literalista de la norma, ponga en relación la collera de términos *artificioso o impropio*, con *usuales o propios*, concluyendo que artificioso es equivalente o sinónimo de usual, lo que evidentemente podría ser calificado de brillante, aunque no de exacto.

No obstante las injustificadas críticas que ha recibido esta forma de concretarse la norma, de la que no se puede ser entusiasta, por las razones ya manifestadas, no puede olvidarse que su estructura básica responde bien a la idea de que se puede encontrar en otros ámbitos jurídicos de nuestro

entorno y que juicios tan críticos como los del Consejo de Estado bien pudieran poner de relieve otras discordancias, si bien ya no con la norma concreta, sino con la propia institución, como tuvimos ocasión de señalar que ocurría en ámbitos de intereses profesionales o en ambientes académicos trufados de aspiraciones a encontrar un lugar entre ellos.

La reforma más que *revolucionaria*, como parecería al jurista persa que leyera el dictamen del Consejo de Estado, es innecesaria, de ella se podría predicar aquello de que *para ese viaje no eran necesarias estas alforjas*. En ningún caso tanto revuelo.

Por lo que se refiere al **procedimiento** para poder aplicar el expediente de conflicto, el artículo 15.2 de la LGT se remite a lo dispuesto en el artículo 159. Ésta es loable solución de la nueva LGT, que se ha preocupado de establecer un procedimiento de aplicación, que posiblemente, además, logre una cierta *unidad de doctrina* en la aplicación de esta no siempre fácil técnica de aplicación de las normas tributarias.

La esencia del procedimiento legalmente diseñado estriba en la necesidad de la emisión de un informe favorable a esta declaración de conflicto en la aplicación de la norma que hará una Comisión consultiva a instancia del actuario. El artículo 159.1 de la LGT se refiere de forma expresa a la inspección de los tributos, aunque en posteriores apartados habla genéricamente del *órgano actuante*, lo que permite defender que no sólo en el seno de un procedimiento de inspección sea posible declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, aunque, desde luego, sea en aquel procedimiento donde con mayor frecuencia se pueda suscitar.

El expediente completo del órgano actuante, junto a las alegaciones que puede realizar el obligado tributario y las pruebas que pueda aportar o proponer, cuya práctica habrá de ser realizada por el órgano actuante, se enviará a la Comisión consultiva (159.2 de la LGT). Se deberá emitir dicho informe en el plazo de tres meses, ampliable por uno más. Si así no se hiciera, las actuaciones inspectoras, o de la índole que fueren –comprobación limitada, por ejemplo–, continuarán, supuesto que en aplicación del artículo 159.3 se considera la remisión del expediente como un caso de interrupción justificada de actuaciones, en relación con los demás elementos o circunstancias, excepción hecha de lo que motivó la propuesta de declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

El informe de la Comisión tendrá efectos vinculantes (art. 159.6 de la LGT) y no será autónomamente recurrible, aunque sí planteable su procedencia en sede de revisión de los actos de liquidación que resulten del procedimiento en cuyo seno se ha articulado la propuesta de su aplicación (art. 159.7).

Por lo que se refiere a los efectos, el artículo 15.3 señala tres: (1) se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiere correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas; (2) se liquidarán intereses de demora; (3) no procederá la imposición de sanciones.

3.2.6. Acerca de la punibilidad de las acciones en fraude a la ley tributaria.

Para terminar, me gustaría llevar a cabo algunas consideraciones acerca de la punibilidad de las acciones en fraude a la ley tributaria. Como ya dijimos, en el Informe de 2001 se propugnaba por un sector de los redactores, la posibilidad de que se pudieran producir sanciones como consecuencias de las actividades en fraude a la ley tributaria. Las críticas recibidas a esa opción determinaron que ya en el Proyecto de Ley esa posibilidad desapareciera y así ha quedado en la redacción definitiva del texto legal.

Para afrontar en sus términos exactos esta cuestión convendrá no olvidar dos aspectos prope-
deuticos: en primer lugar, que los rasgos marcadamente objetivos de la nueva configuración de este expediente dificultarían en gran medida la posibilidad de que se pudiera apreciar la culpa, como elemento sustentador de una eventual sanción. De otra, que en la tradición de obviar este expediente a favor de otros menos *incómodos*, la Administración siempre tendrá la tentación de acudir al de la simulación (art. 16 de la LGT), que expresamente admite la posibilidad de imponer sanciones.

A estas dos consideraciones, que no me ofendería si alguno las calificase de *cínicas*, cabe añadir una razón de peso cualitativo, no menos, por ello, plena de ausencia de nobleza. El Informe del IFS inglés de 2001 lo ha expresado de modo insuperable, al sostener que en ausencia de punibilidad se produce un claro incentivo para los contribuyentes a intentar todas las formas posibles al objeto de reducir su carga tributaria: *Si el riesgo se limita al coste de la operación en sí y a su defensa, merece la pena probar cualquier esquema de fraude* ³².

El flanco débil de las posiciones antisancionadoras del fraude de ley, se encuentra en que parte de que éste es una forma excepcional de la aplicación analógica de la norma, aspecto que ya hemos denostado fundadamente, en nuestra opinión. La línea abierta por el Anteproyecto, que posteriormente se abandona, conduce a una penalización no generalizada, sino constreñida a los casos abusivos o flagrantes (*blatant*), que ha tenido acogida en la jurisprudencia australiana o neozeolandesa; en suma, en aquellos supuestos en los que es extremadamente difícil determinar si nos encontramos ante un supuesto de fraude o de simulación. Esta posición no está exenta de críticas doctrinales. Francia es otro *ejemplo* donde se castigan con sanción administrativa estas acciones.

Tal vez la posición más razonable en la conjugación de todos los intereses en juego, sea la de permitir la prueba de la buena fe en aquellas actividades que, aun resultando en fraude de ley por la aplicación de los criterios objetivos de control establecidos en la norma, no sean absurdas o claramente insostenibles; en suma, la idea de la jurisprudencia anglosajona del carácter abusivo o flagrante (*blatant*) de la operación.

En todo caso, no es fácil esa armonización, si se tiene en cuenta que la aplicación del expediente en evitación del fraude de ley debe enmarcarse siempre en el proceso intelectual de aplicación de la ley: interpretación y, en su caso, recalificación de la operación realizada. En atención a la

³² Tomo la cita del altamente recomendable trabajo de RUIZ ALMENDRAL/SEITZ, *op. cit.*, pág. 52, nota 202.

tendencia de objetividad dominante, a la que claramente apunta nuestro artículo 15 de la LGT, la dificultad de apreciar las condiciones de punibilidad se acrecienta, por lo que bien pudiera decirse que, en todo caso, sólo algunas de ellas deberían ser susceptibles de ser castigadas en este orden.

En este sentido, suscribo lo que termina escribiendo al respecto, el tantas veces citado Carlos PALAO: ni el fraude a la ley es sancionable por el mero hecho de serlo, ni la calificación del supuesto, a efectos tributarios, como fraude a la ley, excluye automáticamente la existencia de una infracción administrativa o penal.

En cualquier caso, léanse estas consideraciones como lucubraciones que pretenden *cerrar* de algún modo nuestras consideraciones en relación con este nunca fácil problema de atajar las actividades en fraude a la ley tributaria. Quede claro, por tanto, que la solución actualmente vigente, a tenor de lo establecido en el artículo 15 de la LGT, es la exclusión de las sanciones en cualquier expediente en el que se considere por parte de la Administración que se ha producido una actividad en fraude a la ley tributaria, quería decir, *conflicto en la aplicación de la norma tributaria*.

3.3. La revisión en vía administrativa: el mantenimiento de un privilegio injustificable.

Para terminar con esta primera aproximación a cuestiones polémicas de la LGT quiero ser muy breve en el planteamiento de una, sin embargo fundamental y que merecería, por sí sola, una atención monográfica. Me refiero al mantenimiento de la obligatoriedad de acudir a la vía económico-administrativa como requisito previo inexcusable para ejercer el derecho a la tutela judicial efectiva. Es evidente que fuerzo un punto la cuestión si la incluyo entre las cuestiones relacionadas con el objetivo de acabar con la litigiosidad, pero como de inmediato veremos, algo hay de ello, también.

No soy el único, desde luego, que viene propugnando desde hace tiempo la oportunidad de convertir la vía económico administrativa en una opción del obligado tributario, en todo caso; es decir, que éste decida si acudir a esta vía, tanto en relación con las cuestiones en que ahora no puede, como por ejemplo, en la lacerante solución de excluir del económico-administrativo las cuestiones de las Haciendas Locales, cuando se trata de actos de gestión de los órganos locales; como en los supuestos en los que es requisito obligado previo para el ejercicio del derecho de tutela judicial efectiva.

La LGT se ha mostrado aquí tan continuista como en tantas otras soluciones y ha mantenido el criterio de la LGT/1963. Para mí esa solución es altamente criticable. Pero ahora, además, lo será por nuevas razones. ¿Cuáles?

3.3.1. El efecto vinculante de las disposiciones interpretativas para los tribunales económico-administrativos.

En primer lugar, por una de las más sutiles modificaciones de las que la nueva LGT ha producido en relación con el texto anterior. Me refiero a que, si bien no obstante, sigue formalmente manteniendo la separación de los dos órdenes a los que hacía referencia el artículo 90 de la LGT/1963,

ahora, en el artículo 83.2, sin embargo, hay un pequeño, pero importante matiz que hacer. Se ha dado el golpe de gracia a quienes sostenían que, a pesar de todo, la independencia, si no orgánica, sí de criterio, era garantía más que suficiente para poder seguir manteniendo la existencia de esta vía, previa a la Jurisdiccional. Pues bien, ése, que era argumento engañoso –si no interesado las más de las veces–, ahora parece haber desaparecido.

En efecto, si ponemos algo de atención en la lectura del artículo 12 de la nueva LGT –que no trata de forma inmediata de esta cuestión, lo que hace a la gran innovación especialmente difícil de localizar– y comparamos ese texto con lo que se decía en el artículo 18.2 de la LGT/1963, constatarán que mientras antes las disposiciones interpretativas o aclaratorias sólo eran de obligado acatamiento para los órganos de gestión, ahora, sin embargo, el párrafo segundo del artículo 12.3 de la LGT nos advierte que esas disposiciones serán de obligado cumplimiento *para todos los órganos de la Administración tributaria*. ¿Dónde está la sutileza?

Sencillamente, en mi opinión, ahora se ha formulado un principio de dependencia doctrinal ya que los criterios interpretativos del Ministro deben ser seguidos *también* por los órganos de los mal llamados tribunales económico-administrativos. Se tratará ahora de que éstos tengan independencia funcional (art. 228.1 de la LGT), pero orgánica y, sobre todo, doctrinalmente serán órganos claramente dependientes. Se trata de la explicitación de un principio que podríamos formular así: *de la independencia funcional al acatamiento o adhesión doctrinal*. Ya ni siquiera se producirá una apariencia de independencia en la apreciación de la norma, en su interpretación. Tal vez, sea medida que haya que integrarla en el afán de unificación de doctrina que ha guiado al legislador y que se ha concretado en medidas, como la que recoge el artículo 243 del recurso extraordinario para unificación de doctrina que viene a unirse al ya existente, y hoy mantenido (art. 242 de la LGT), recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

Mas ironías aparte, me parece que el drástico cambio, al que, por cierto, ni una línea dedica la Exposición de Motivos, es suficientemente importante y grave como para silenciarlo de forma paladina y sistemática en cada una de las intervenciones que en glosa de la LGT se hace por los responsables del Ministerio, incluido el Presidente del TEAC.

He querido mantener inalteradas las líneas inmediatamente antecedentes respecto de lo que dije en Madrid en noviembre de 2004. Desde entonces hasta ahora algunas opiniones he contrastado que merecen la pena reseñar a fin de barajar los argumentos que se han esgrimido en contra de esta interpretación del segundo apartado del artículo 12.3 de la LGT; al tiempo, quiero dejar constancia de que en este punto concreto sería mi más intenso deseo no llevar razón, en la medida en que considero que si la tengo es solución que supone un retroceso importante y un argumento más para propugnar de forma más intensa aún, si cabe, la desaparición de la obligatoriedad de la vía económico-administrativa ³³.

³³ Ramón FALCÓN, en un loable intento de *salvarle la cara* al precepto, aunque no del todo convincente, concluye con un aserto con el que estoy de acuerdo: si se concluye que esa vinculación se ha querido por la nueva LGT «... *no tendría sentido alguno mantener este peculiar sistema de revisión de los actos administrativos*», en «Disposiciones interpretativas del Ministerio de Hacienda y "unidad de criterio" en la nueva LGT», QF 18 (2004).

La doctrina que ha apreciado la posibilidad de que esta interpretación se produjera ha reaccionado de modo bien diverso. Algunos, como he hecho yo, se han lamentado de que esa interpretación no sólo es posible, sino que existen indicios de que es la que se ha querido, aunque de forma vergonzante, pues tamaña innovación bien que hubiere merecido mayor realce.

Así, por ejemplo, CALVO ORTEGA ³⁴, rebatiendo a quienes sostienen que este precepto recoja literalmente el artículo 18 de la LGT/1963 ³⁵, considera que con el nuevo texto *la vinculación de la interpretación del Ministro se extiende a «todos los órganos de la Administración tributaria» mientras que la Ley de 1963 vinculaba sólo a los «órganos de gestión»*. La diferencia es importante y en principio muy negativa ya que entre los órganos de la Administración tributaria se encuentran los Tribunales Económico-Administrativos (TTEAA) y añade, en la misma línea que venimos sosteniendo, *Sería grave que se hubiese producido esta extensión, pero lo cierto es que la referencia a los órganos incluye a los citados tribunales según el artículo 228 de la nueva ley* ³⁶. Tan interesado en que esta interpretación no sea la que se imponga, como yo mismo, CALVO ORTEGA apunta la posibilidad de que la *independencia funcional*, de la que habla el ya citado artículo 228.1, sea la que ampare la no vinculación ³⁷.

Su loable intento de salvar la norma tampoco es convincente, dado que de independencia funcional también se hablaba en el ámbito de la LGT/1963, y sin embargo, la norma que regulaba esta materia dejó bien claro, no obstante esa predicada independencia funcional, que la vinculación sólo se predicaba respecto de los órganos de gestión ³⁸.

No considera que se deba llegar a esa conclusión Carlos PALAO ³⁹, quien considera que el anterior artículo 18 de la LGT/1963 *se recibe en la nueva ley sin alteración sustancial*, extendiendo esa ausencia de novedad de forma explícita a la nueva expresión de la ley de la vinculación *para todos los órganos de la Administración tributaria*. «Hay que entender, en nuestra opinión, que no es voluntad de la nueva ley modificar el ámbito de eficacia de estas disposiciones, en lo que respecta a los

³⁴ La nueva... *op. cit.*, págs. 46/47.

³⁵ Caridad GÓMEZ-MOURELO (dir.) «La nueva LGT comentada». Madrid. *La Ley*. 2004, págs. 97-98, si bien la opinión ha de ser atribuida al responsable de ese Capítulo –Roberto JUNOY PINTOS– quien sostiene que «La redacción dada por este apartado es muy similar a la del anterior artículo 18 de la LGT...», sin apreciar la cuestión que estamos tratando.

³⁶ El autor reenvía a otro trabajo anterior en donde se ha ocupado ya de esta cuestión, que lamentablemente no he podido consultar: «El Proyecto de LGT: aportaciones y aspectos críticos», *Nueva Fiscalidad* 8 (2003), 24.

³⁷ «Habría que debatir si esta independencia se extiende a la no vinculación por la interpretación del Ministro que es un aspecto concreto y que ha supuesto una modificación determinada en la nueva ley. De cualquier manera, hay que lamentar que no se haya mantenido la limitación anterior que excluía de la vinculación a los TTEAA a que nos referimos», *op. cit.*, 47.

³⁸ Claridad que no observa el Tribunal Supremo en una Sentencia de 25 de enero de 1971 (RJ1971, 133), en la que al haberse producido una disposición interpretativa por parte del Ministerio y objetando el obligado tributario que esa interpretación no podía entenderse vinculante para el TEAC, que hasta ahora había sostenido doctrina contraria, se puede leer: «Que no deben ser admitidas en absoluto tales alegaciones de la parte, si se advierte: 1.º) que siendo el TEAC un órgano de reclamación de la Administración fiscal ha de acatar las disposiciones que por el mismo Ministro del ramo se den con carácter general. 2.º) Que la Orden ministerial discutida es dictada en virtud de las atribuciones que al Ministro confiere el artículo 14 del texto refundido de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado y el artículo 18 de la LGT...».

³⁹ *Comentario sistemático a la nueva LGT* (Editorial CEF) del que es coordinador y autor de los Capítulos 2 y 13, por tanto del que trata de la cuestión que estamos estudiando (págs. 64-65).

órganos administrativos vinculados por ellas, con relación a lo dispuesto en la norma precedente». Nótese que a diferencia de otras posiciones, no es que haya escapado a su sagacidad que la literalidad de la norma sea diversa, se trata de sostener que esa diversa literalidad no debe ser entendida como una voluntad de modificación de su ámbito de eficacia. Tras exponer de modo preciso cuál era la forma en que debía interpretarse el artículo 18 de la LGT/1963, nos dice *«Para determinar el concepto de "órgano de gestión" había que acudir al artículo 90, en el que estos órganos se contraponían a los de resolución de reclamaciones, de lo cual se deducía sin lugar a dudas que los TTEEAA no estaban sujetos a las disposiciones interpretativas dictadas por el Ministro, exención crucial para preservar la independencia de estos órganos».* Y concluirá *«De acuerdo con este precedente, estimamos que la expresión "Administración tributaria" utilizada por la nueva norma no incluye a los órganos económico-administrativos».*

Parece evidente, al igual que ocurre en el caso de CALVO, de FALCÓN o del mío propio, que a Carlos PALAO le parece gravísimo que la LGT diga lo que parece que dice y, desde esa perspectiva, pretende, asimismo, salvar el texto. Su intento no es convincente porque, al contrario de lo que sostiene, es precisamente la existencia de la diferenciación funcional que establecía el artículo 90 –que ahora se encuentra en el 83.2– la que daba sentido al texto del artículo 18.2; el argumento es bien sencillo de esgrimir: si hay órganos que ejercen funciones de gestión y otros de resolución de reclamaciones y ambas funciones se reclaman atribuidas a órganos diferentes, no es por eso por lo que la vinculación de la disposición interpretativa o aclaratoria no vinculaba a los TTEEAA, sino, precisamente, porque el efecto vinculante se predicaba *sólo* del órgano de gestión. Y la norma que contenía esta indiscutible ausencia de vinculación estaba en el artículo 18.2; el instrumento argumental para explicar su ámbito subjetivo de aplicación era el artículo 90.

Desde luego estamos de acuerdo en que esa no sujeción era *exención crucial para preservar la independencia de estos órganos*, como el mismo PALAO sostiene; la cuestión será si efectivamente con las nuevas normas esa independencia doctrinal sigue pudiéndose predicar. Mi opinión, desgraciadamente, insisto, es que no. Y es que no porque si existía un claro precedente, como el mismo PALAO admite, es precisamente la modificación literal de la norma que lo sostenía lo que nos lleva a pensar que sí se ha querido incluir en la expresión *«Administración tributaria»* a los órganos económico-administrativos.

Finalmente, sostiene Carlos PALAO, como argumento *ex abundantia*, que el concepto *Administración tributaria* no se utiliza, ni en consecuencia se define, en las normas de organización del Ministerio de Hacienda. Desde esta perspectiva, y sin desear entrar en estériles nominalismos, cabría objetar que si hay un precepto en la LGT que tiene por rúbrica, precisamente, *Administración tributaria*, se trata del artículo 5. Que no sea, en mi opinión, argumento decisivo no significa que deba ser ignorado, sobre todo por lo que pudiera tener de elemento de juicio, para una determinación del ámbito subjetivo del efecto vinculatorio de las disposiciones interpretativas o aclaratorias. Como se recordará, el 12.3 párrafo 2.º se refería a *todos los órganos de la Administración tributaria*, y si la cuestión se hace radicar en el alcance que haya que atribuir a esa expresión, si se quiere ambigua o equívoca, tal vez no sea inoportuno señalar, que *A los efectos de esta ley, la Administración tributaria estará integrada por los órganos y entidades de derecho público que desarrollen las funciones reguladas en sus títulos III, IV y V.*

Volveremos sobre esta cuestión, mas al menos deberíamos dejar ahora ya zanjada esta otra: la LGT ha querido determinar el alcance de lo que entiende por Administración tributaria y lo ha hecho en el artículo 5.1 incluyendo, sin ningún género de dudas, a los TTEEAA entre los órganos que la integran. Todavía creo que deberíamos determinar si efectivamente ha querido la LGT, al hablar de la Administración tributaria en el artículo 12.3.2.º párrafo, producir ese efecto vinculante, mas no se podrá discutir que estos órganos están integrados en la Administración tributaria y que, salvo que encontremos argumentos de otra índole, el efecto vinculante que parece predicado también de estos órganos ha sido expresamente querido en atención a la expresión literal que debatimos.

En el extremo opuesto de las opiniones que estamos analizando se encuentra la de DELGADO GÓNZALEZ ⁴⁰, quien tras detectar la importante modificación que supone ese efecto vinculante, que no pone en duda, atribuye la novedad, sin mayores aspavientos, *a la recomendación hecha al respecto en el Informe de 2001, que sugería que se garantizara la unidad de criterio en la interpretación administrativa de las normas tributarias*. Hemos leído el citado Informe y a lo largo del mismo no hemos sido capaces de encontrar esa relación predicada entre el objetivo de la *unidad de criterio* y el efecto vinculante que ahora se quiere; nótese además que en el extracto del Informe 2001, que en ese mismo trabajo se reproduce ⁴¹, la unidad de criterio es idea que se conecta con la cuestión de la competencia, sin que se haga coextensa con el efecto vinculante, ni menos, que expresamente se utilice como argumento para extender éste, ahora, a los órganos económico-administrativos.

En similar línea acrítica con la innovación se muestra ARGÜELLES PINTO ⁴², quien defiende la tesis de que se ha querido extender el efecto vinculante también a los órganos económico-administrativos, trayendo en apoyo, para él definitivo, que el artículo 5 de la LGT incluya a estos órganos bajo la denominación de *Administración tributaria*.

Finalmente debemos citar a Fernando PÉREZ ROYO, quien asimismo, sin entrar en mayores argumentos, considera que la norma extiende ahora este efecto vinculante *también a los órganos de revisión, incluidos los TTEEAA, a pesar de su independencia funcional* ⁴³.

Pero volvamos nuevamente nuestra atención al primero de los autores que había afrontado de modo explícito este asunto; me refiero, de nuevo, a Ramón FALCÓN. Recuérdese que ya nos referíamos a él como uno de los muchos que, denostando la consecuencia que se seguiría de la extensión de ese efecto vinculante, propugnaba una interpretación acorde con el tradicional modo en que se había interpretado el artículo 18.2 de la LGT/1963.

⁴⁰ Quien se hace cargo del comentario al precepto que estamos analizando en el trabajo coordinado por Alfonso MANTERO SÁENZ y Enrique GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ bajo el título *La Ley General Tributaria. Antecedentes y Comentarios*, editado en Madrid en 2005 por la Asociación Española de Asesores Fiscales y la Asociación de Abogados Especializados en Derecho Tributario, pág. 99.

⁴¹ *op. ult. cit.*, 96-97.

⁴² Quien se responsabiliza del comentario a este precepto en el trabajo coordinado por Ricardo HUESCA BOADILLA *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*. Thomson/Aranzadi. Cizur Menor. 2004, pág. 154.

⁴³ *Manual... op. cit.*, 97.

Desde luego convendremos en que si no prevaleciera su interpretación, *no tendría sentido alguno mantener este peculiar sistema de revisión de los actos administrativos*. Mas nótese que una es la consecuencia de la norma y otra su correcta interpretación. No cabe duda de que la mejor doctrina ha intentado una interpretación correctiva (?), desde la perspectiva de *proteger* intereses del obligado tributario, mas, en todo caso, situándose en el rol de dejar incuestionado lo esencial, a saber, que ahora la LGT, sea en evitación de la litigiosidad –visión cínica del problema–, sea por alcanzar la moda de la *unificación de criterio* –acaso versión tributaria del pensamiento único, tan en boga–, ha dicho lo que ha dicho y, desde mi punto de vista, hacerle decir lo contrario –en atención a las graves consecuencias que se traigan de esa interpretación– significa preterir las reglas elementales de la hermenéutica.

En su aportación, el profesor FALCÓN, guiado por preocupaciones que comparto, procede de modo paradigmático, aunque de forma no menos convincente, en su intento de interpretar la norma en favor de dejar las cosas como estaban. No cabe duda de que si el Ministro de Hacienda interpreta una norma *también* aplicable en el ámbito de las CC.AA. o de las HH.LL., es evidente que esa interpretación vinculará a los órganos que deban aplicar la norma. Aunque sólo sea para apoyar esta última afirmación, sólo me permito recordar lo que se dice en el artículo 1.1 de la LGT.

Como ya hemos advertido con anterioridad, la *independencia funcional*, no es propiedad nueva de estos órganos. En el contexto de la anterior LGT, siempre la habíamos entendido así y se derivaba de la letra y el espíritu del artículo 90 de la LGT/1963, mas con sólo eso nadie se hubiera atrevido a concluir lo que habilitaba el 18.2 de la LGT/1963. Sólo porque allí se hablaba de *órganos de gestión*, nos apresurábamos a enseñar que, en consecuencia, de la distinción que encontrábamos en el artículo 90, era evidente que el efecto vinculante no alcanzaba a los órganos de resolución de reclamaciones. Modificado el texto de la norma equivalente –el ahora 12.3.2.º párrafo–, con sólo aducir el principio de independencia funcional, no es posible alcanzar la misma conclusión.

El plausible intento de desacreditar la opinión de los *autores materiales del anteproyecto* no tiene entidad si nos movemos en el terreno de lo que la ley dice, mas tampoco en la contextualización que se pretende: qué más da que no sea ya el Ministro, cuando pueda ser el Director General de Tributos, quien en el supuesto de estar en *desacuerdo con el contenido de las resoluciones del TEAC* pueda promover una *llamada al orden*, quiero decir, un recurso extraordinario para la *unificación de doctrina*. ¿Acaso éste es inscribible, asimismo, en la denominada *independencia funcional* o, por el contrario, más bien, en el confesado objetivo de la *unificación de criterio*? No por mejor intencionado, el argumento es menos sólido. Porque el Ministro deje de tener la consideración de órgano económico-administrativo, no dejan éstos de integrar la *Administración tributaria*. Aquél no será ya órgano económico-administrativo, mas éstos siguen siendo Administración tributaria, y éste sigue siendo la *ratio* del debate.

Tampoco se nos antoja viable el argumento de la voluntad diferenciadora de la LGT, en aquellos casos en los que se predicen otras vinculatoriedades ⁴⁴, y no sólo por la pobreza del argumento literalista que, en todo caso, estamos intentando obviar, sino porque las referencias que se realizan

⁴⁴ «... conviene observar que cuando la nueva ley ha querido establecer el carácter vinculante para los TTEEA, los mismos se mencionan expresamente junto con los demás órganos de la Administración tributaria», *op. cit.*, pág. 2 (en la edición electrónica del trabajo).

son inexactas. Nótese que en el citado 239.7 de la LGT, se habla de los *tribunales económico-administrativos regionales y locales y al resto de la Administración tributaria*, expresión que se reiterará en el artículo 242.4; 243.5; mas esa expresión no prueba lo que FALCÓN pretende, sino más bien todo lo contrario, es decir, que los TTEEAA son **también** Administración tributaria.

La voluntad de interpretación correctiva de nuestro autor se vuelve en su contra cuando pretende, precisamente, una expresa referencia al efecto vinculante de la interpretación ministerial para los TTEEAA: eso es precisamente lo que se ha hecho en el precepto de marras, cuando se ha hablado de *Administración tributaria*, en lugar de *órganos de gestión*, como hacía con precisión la LGT/1963. Mas no sólo; a veces, siguiendo con argumentos de contextualización, la misma LGT cuando ha pretendido excluir a los TTEEAA de algún efecto vinculante lo ha hecho *expressis verbis*, no dejando al buen y común sentido de los Autores descifrar su alcance vinculatorio: ya nos hemos referido al que se establecerá en el 89.1 cuando expresamente se nos advertirá que el efecto vinculante de la consulta lo será *para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos*, con lo que la exclusión de ese efecto para los TTEEAA brilla meridiana, sobre todo si no se ignora que, por su parte, en el artículo 83.3 se explicita que la *aplicación de los tributos* se desarrollará a través de los procedimientos de gestión, inspección y recaudación.

En suma, desgraciadamente, entendemos que la única interpretación posible es la que ya defendimos, es decir, que las disposiciones interpretativas o aclaratorias también son de obligado cumplimiento para los órganos económico-administrativos, aunque sea aspecto de extrema gravedad que pone en cuestión, precisamente, la esgrimida independencia y lastra, tal vez de forma definitiva, su propia función dentro del sistema, con un aspecto colateral que no quisiera dejar de mencionar, aunque por sí solo merecería un comentario más detenido.

Se trata de determinar si las modificaciones que acabamos de analizar, es decir, la dependencia doctrinal, permitirían cuestionar algunas relevantes características que a estos TTEEAA llegó a atribuir el propio Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ⁴⁵. Entre las consi-

⁴⁵ Nos referimos a la Sentencia de 21 de marzo de 2000 (NFJ008483), Gabalfrija, S.L. y otros contra la Agencia Estatal de la Administración Tributaria que resolvía la petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de cuya existencia tuvimos noticia gracias a las precisas consideraciones del Dr. CARRASCO GONZÁLEZ y a su exhaustivo conocimiento de esta Jurisprudencia. Se trataba de determinar, como el propio Tribunal aprecia, si el *organismo remitente posee el carácter de un órgano jurisdiccional en el sentido del artículo 177 del Tratado... el Tribunal tiene en cuenta un conjunto de elementos como son el origen legal del órgano, su permanencia, el carácter obligatorio de su jurisdicción, el carácter contradictorio del procedimiento, la aplicación por parte del órgano de normas jurídicas, así como su independencia* (negrillas, nuestras). El propio Tribunal nos reenvía a la Sentencia de 17 de septiembre de 1977, *Dorsch Consult*, C-54/96, Rec. pág. I-4961, apartado 23, y la jurisprudencia que allí se cita. De esa sentencia ya había dado noticia Adolfo J. MARTÍN JIMÉNEZ en su impagable comentario trimestral de la Jurisprudencia del TJCE en Civitas, *REDF*; vid. 111 (2001), advirtiendo que no era nueva la doctrina del TJCE en esta cuestión pues ya con anterioridad había respondido a cuestiones prejudiciales elevadas por un TEA (STJCE de 1 de abril de 1993, Asuntos acumulados C-260/91 y C-261/91, *Diversint e Iberlacta*, Rec. I-1885; como inteligentemente comenta el profesor de Jerez, seguramente con la finalidad de garantizar la aplicación del derecho comunitario, el TJCE no encuentra problema alguno en reconocer que los TTEEAA están legitimados para plantear cuestiones prejudiciales porque cumplen los requisitos de origen legal y permanencia, el carácter obligatorio de su jurisdicción, el carácter contradictorio del procedimiento, la aplicación por parte del órgano de normas jurídicas y su independencia (pág. 587); en contra, sin embargo, se

deraciones que se realizan por el TJCE, cabe subrayar las que le permiten apreciar la de la independencia (39). Para poderla fundar, curiosamente el Tribunal, en la línea que habíamos criticado a PALAO, no trae a colación el artículo 18.2 de la LGT, sino que aquélla la hace derivar simplemente del expresamente mencionado artículo 90, al constatar que éste garantiza la separación funcional entre los servicios de la Administración que aplican los tributos, por decirlo en la terminología de la nueva LGT, y los TTEEAA *que resuelven las reclamaciones presentadas contra las decisiones de dichos servicios sin recibir instrucción alguna de la Administración Tributaria* (negrillas nuestras) ⁴⁶.

El TJCE afirma la independencia no sólo, pues, desde la perspectiva de la separación funcional, como parece del arranque de su consideración trigésimo novena, sino en atención, finalmente, asimismo de que no son doctrinalmente dependientes, porque no reciben instrucción alguna. La cuestión que suscitamos es la siguiente, ¿sería posible seguir sosteniendo esta independencia y, por consiguiente, esa *cualidad de tercero* en relación con la Administración tributaria ⁴⁷?, la consecuencia es muy importante, porque como es sabido, gracias a estas consideraciones en la Sentencia que estamos comentando se concluyó que por todo ello debía considerarse al TEAR de Cataluña *órgano jurisdiccional en el sentido del artículo 177 del Tratado, por lo que procede declarar la admisibilidad de la cuestión prejudicial*.

3.3.2. La intervención de los órganos de aplicación de los tributos en el procedimiento de reclamaciones económico-administrativas.

Tal vez conviniera afrontar este epígrafe teniendo muy presente las consideraciones con que cerrábamos el inmediato anterior, pues, sin duda, las conclusiones que ahora alcancemos serán de extremo interés para responder a las dos cuestiones que nos hacíamos a la luz de la Jurisprudencia del TJCE.

había manifestado el Abogado General *porque resultaba más que dudoso que se cumplieran los requisitos de independencia del órgano y que éste tuviera una posición de tercero con respecto al poder ejecutivo* (pág. 587). Muy crítico con la línea jurisprudencial seguida por el TJCE se mostrará el Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer en las conclusiones presentadas el 28 de junio de 2001 en el asunto C-17/00 *François de Coster contra Collège des Bourgmestre et Echevins de Watermael-Boitsfort*, en las que se puede encontrar un excelente resumen de la evolución jurisprudencial del TJCE en relación con esta materia; mediante la STJCE de 29 de noviembre de 2001, no obstante las aceras críticas del Abogado General, el Tribunal consideró jurisdiccional al órgano en cuestión declarando, consiguientemente, la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial. Finalmente convendrá tener en cuenta que las conclusiones del Abogado General Antonio Saggio, presentadas el 7 de octubre de 1999, en relación con el asunto que resolvió finalmente la STJCE *Gabalfrisa*, eran asimismo críticas en extremo contra la consideración de los TTEEAA como órganos que pudieran presentar cuestiones prejudiciales sosteniendo que *procede albergar serias dudas sobre la independencia y la posición de tercero del órgano con respecto al poder ejecutivo y sobre el respeto del principio de contradicción* (véanse las Consideraciones 10 a 19, donde se despliegan los argumentos en contra de esa caracterización de órgano jurisdiccional de los TTEEAA).

⁴⁶ Insistirá especialmente en esta idea también la STJCE de 30 de mayo de 2002 (NFJ020797), *Walter Schmid*, C-516/99, en su Consideración 37.

⁴⁷ El propio TJCE contrapondrá esta conclusión a la que se obtenía en otro supuesto en la que no se apreció esa *independencia necesaria* para poder ser considerados órganos jurisdiccionales en el sentido del artículo 177 del Tratado: cfr. la Sentencia de 30 de marzo de 1993, *Corbiau* (C-24/92, Rec. pág. I-1277), apartados 15 y 16.

Quiero realizar una serie de consideraciones acerca de una norma de aparente *perfil bajo*, que sin embargo puede llegar a hacer que tengamos que modificar algunas conclusiones firmemente consolidadas en la doctrina también, ahora, acerca de la función independiente de los TTEEA y su rol en el sistema ⁴⁸. Se trata de la novedad que representa el artículo 235.3 de la nueva LGT.

La primera de las cuestiones que se me antoja de difícil comprensión se refiere al objetivo que se le fija o al motivo que justifica su inclusión en la LGT y puestos a ser maliciosos la podríamos enunciar así: de la *independencia funcional a la injerencia orgánica*. En aplicación del citado precepto, el escrito de interposición de la reclamación económico-administrativa deberá dirigirse *al órgano administrativo que haya dictado el acto reclamable* (!, sí, sí he leído bien, al órgano de gestión) y esta curiosa e innovadora norma sólo tiene una excepción, se presentará directamente la reclamación ante el órgano de resolución de reclamaciones en aquellos casos en los que no está directamente implicada la Administración en la controversia, es decir (art. 235.4), en los casos de reclamaciones relativas a retenciones, ingresos a cuenta, repercusiones, etc.

¿Cuál es el fin que se persigue? Ésta es la cuestión básica a la que no es fácil responder. El citado 235.3 de la LGT establece, además, que ese órgano administrativo deberá remitir el escrito de interposición al tribunal competente, en el plazo de un mes, junto con el expediente correspondiente *al que se podrá incorporar un informe si se considera conveniente*. Esta especie de control adicional que se atribuye a los órganos que funcionalmente son competentes de la aplicación de los tributos casa mal con la idea de eficiencia, y difícilmente no redundará en un retardamiento del procedimiento. La primera cuestión que plantea la novedosa norma es la de que se rompe el principio de neta diferenciación reflejado en el artículo 83 de la LGT, entre el ámbito de aplicación de los tributos, u orden de gestión, en la terminología clásica de la LGT, y el de resolución de reclamaciones. De ahí que advirtiéramos en el arranque de este epígrafe, la oportunidad de no perder de vista las consideraciones del TJCE, con las que cerramos el 3.3.1, al analizar la cuestión que ahora nos ocupa.

La segunda cuestión es que ideductiblemente se va a producir una mayor dilación en la resolución del procedimiento. En efecto, con la finalidad de obviar este problema, la norma ha inventado una solución no menos desafortunada: que se ocupe el interesado en impulsar el procedimiento, en clara falta de sintonía con lo que la propia LGT había establecido en el 234.2; en efecto, con una imprecisión técnica notable, al no fijarse plazo de acotación del cumplimiento de la norma, habrá que entender, *si transcurrido el plazo de un mes* el órgano no hubiese remi-

⁴⁸ No quiero dejar de mencionar a mis queridos compañeros de la Cátedra de Derecho Financiero y Tributario de la UCA en Jerez, Cayetano LARA y Alfonso MÁS, quienes fueron los primeros que me pusieron en la pista del grave alcance que se podría seguir con esta norma, al tiempo que en el compromiso de resolver la cuestión a bote pronto, lo que entonces apenas balbuceé en coloquio acerca de la nueva LGT, organizado por mi amigo Adolfo J. MARTÍN JIMÉNEZ, en el marco de los cursos de verano de la UCA en Jerez, en los primeros días de octubre de 2004. Les agradezco las pistas que me dieron y la paciencia de haber esperado casi un año para tener una respuesta algo más elaborada.

tido al Tribunal el escrito de interposición de la reclamación, bastará con que el reclamante presente ante el Tribunal la copia sellada de dicho escrito para que la resolución se pueda tramitar y resolver. Amén del defecto señalado, esta norma pone de manifiesto, de forma evidente, que la dilación anunciada es casi insalvable. De entrada ya se va a producir, al menos, un mes de dilación, si bien es cierto que, en el desarrollo del procedimiento anterior, se presentaba directamente ante el TEAC, éste debía solicitar el envío del expediente, lo que ahora hará, asimismo, un mes después, como mínimo.

El párrafo segundo del precepto que estamos comentando nos proporciona algo de luz en nuestro intento de desentrañar la norma. Si el escrito de interposición incluyese alegaciones, el órgano de gestión podrá anular total o parcialmente el acto impugnado antes de la remisión del expediente al tribunal *siempre que no se hubiera presentado previamente recurso de reposición*. El nuevo acto dictado, en su caso, a la vista de las alegaciones se remitirá al tribunal junto con el escrito de reclamación.

En nuestra opinión, este tramo final de la norma nos da la pauta de su interpretación: tal parece que se tratara de un retorno encubierto a la reposición obligatoria, en clara contradicción con lo dispuesto en el artículo 222.1 que, en la línea de la anterior regulación, lo califica de recurso potestativo. En todo caso, una *variación* sobre la confusión que se ha abierto en la más nítida diferenciación de la LGT/1963, entre orden de gestión y de reclamación administrativa, si bien coherente con el principio que ya hemos enunciado de dependencia doctrinal e injerencia orgánica. Inevitablemente producirá que se alarguen aún más los plazos de resolución de las reclamaciones y, de otra parte, en esa línea, si el obligado quiere evitar que se produzca esa injerencia, parece que se le está invitando a que excluya del escrito de anuncio o presentación de la reclamación las alegaciones, aunque ello pudiera redundar, de nuevo, en detrimento de los plazos de resolución de las reclamaciones.

Planteadas así la cuestión no es difícil sustraerse a la idea de que esta norma pone de relieve de forma harto evidente que su finalidad no es otra sino la de enmascarar un recurso de reposición (obligatorio); con fortuna lo ha calificado Fernando PÉREZ ROYO de *una especie de sucedáneo de recurso de reposición*; aspecto que se confirma si se tienen en cuenta estos dos aspectos: en primer lugar, nótese que se arbitra la posibilidad de que el órgano de gestión, no sólo realice el informe al que nos hemos referido, sino que, incluso se le habilite para que, cuando el escrito de interposición incluyese alegaciones, el órgano administrativo que dictó el acto pueda anular total o parcialmente el acto impugnado *antes de la remisión del expediente al tribunal*, dentro del plazo del mes. Esta posibilidad está condicionada a que no se hubiese presentado previamente recurso de reposición.

Este extremo, amén de confirmar nuestra caracterización de este deber como una especie de reposición obligatoria enmascarada (*truccata*, como dirían los italianos, en su magnífica expresión polisémica), es lógico ya que sería irresponsable e incoherente que el mismo órgano que rechaza el

recurso de reposición, admita ahora las alegaciones de la reclamación. Esa posibilidad está condicionada a que se hagan las alegaciones en el mismo escrito de anuncio del recurso, por lo que, tal vez, como acabamos de decir, aunque ello implique un cierto retraso en la tramitación general, conviniera tener como norma general no presentar las reclamaciones en un solo escrito con las alegaciones y limitarse al anuncio del recurso, siempre que se quiera obviar este engorroso nuevo trámite encomendado al órgano de gestión.

En segundo lugar, nótese cómo este deber de presentar la reclamación ante el órgano de gestión que dictó el acto, se obvia en los supuestos de reclamaciones contra las actuaciones de los particulares con relevancia tributaria; en estos casos, el escrito de interposición se dirigirá directamente al tribunal competente para resolver la reclamación (art. 235.4 de la LGT), lo que no viene sino a confirmar nuestro anterior diagnóstico, en nuestra opinión de forma decisiva.

Algunas voces han estimado la norma defendiendo la celeridad que va a producir y alabando la posibilidad que se concede a la Administración de revisar el acto en el sentido de las alegaciones, e incluso de permitir ampliar el campo de aplicación de la innovación que reviste la admisión en el ámbito tributario del procedimiento especial de revocación de actos (art. 219 de la LGT). No somos de esa opinión; por el contrario, pensamos que si ya la servidumbre de tener que agotar la vía administrativa es una dilación en el ejercicio del derecho a la tutela judicial efectiva, esta norma va a suponer, en la práctica, la vuelta a una especie de doble revisión administrativa: la del órgano de gestión y la del de resolución de reclamaciones.

Como ya hemos dicho, se nos antoja una encubierta revitalización de la reposición obligatoria que, en todo caso, va a dilatar el momento de poder llegar a la jurisdicción contenciosa.

La prueba de que esto puede ocurrir es la solución normativa que se contiene en el párrafo tercero del artículo 235.3 de la LGT: en previsión del incumplimiento del plazo de un mes, se habilita al obligado tributario a que presente la copia sellada de dicho escrito para que la reclamación se pueda tramitar y resolver. Mas nótese que en ese caso habrá que esperar al Reglamento para articular el modo en que el recurrente tiene noticia fidedigna de que su expediente ha tenido entrada en el Tribunal ⁴⁹. ¿Quién lo certificará? A la postre, una solución que sólo va a redundar en dilación en la solución e incremento de deberes de los recurrentes.

¿Verdaderamente es de recibo que se nos diga que en el plazo de un mes el expediente, el informe, en su caso, e incluso, las modificaciones introducidas en el acto impugnado en atención a las alegaciones del obligado tributario van a estar en poder del tribunal económico-administrativo? Nadie

⁴⁹ Como ya advertimos en el arranque de este trabajo, éste tiene su origen en unas notas que se redactaron en noviembre de 2004. Ahora ya se ha producido la publicación del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (BOE de 27 de mayo); como nos temíamos, la citada norma reglamentaria no da respuesta a la cuestión planteada.

puede exigir seriamente tamaña hazaña administrativa y, menos, hacernos creer que es posible realizarla, por lo que nos tememos que este nuevo requisito en la tramitación de las reclamaciones va a producir más dilación en la resolución, complejidad en la tramitación y a complicar los trámites a cumplir por los obligados tributarios.

La práctica quizás nos desmienta, pero mucho nos tememos que serán auténtica minoría la de los casos en los que se cumpla con el plazo del mes y menos aún en los que, a la luz de las alegaciones del obligado tributario, el órgano de gestión modifique el acto. La ley de oro del funcionario administrativo a buen seguro que no incluirá esta manifestación de diligencia en el cumplimiento del principio de eficacia administrativa.

Por todas estas razones creemos que ha sido una desacertada solución que es incluible en esa idea de unificación de los criterios administrativos en la interpretación de las normas, que intensifica la de una menos nítida separación entre los órganos de gestión y de resolución de reclamaciones y que dilatará aún más en el tiempo el ejercicio y la obtención de la tutela judicial efectiva. Es nuestra opinión que ha sido una solución poco feliz.

Esperemos, al menos, que nuestra discutible decisión de analizar esta cuestión entre las que están destinadas a disminuir o evitar la litigiosidad, no influya de forma negativa en el desespere de recurrentes o en el escepticismo de ciudadanos descreídos de los modos de obtener tutela judicial en materia tributaria.

4. ASPECTOS CONCLUSIVOS

Soy consciente de la gran dificultad de tener una visión general de una ley de la envergadura de la que hemos comentado con tan escaso margen temporal de aplicación como es la nueva LGT. Por eso cuando fui invitado a la conferencia de la que traen origen estas páginas, preferí elegir algunas de sus soluciones como banco de prueba de la concreción de sus objetivos más subrayables. En suma, he intentado aplicar el método de preguntarme por qué una nueva LGT, con qué objetivos y finalidades explícitos y en qué modo se han concretado.

Me he limitado a presentar algunas cuestiones polémicas. Nadie debe pensar que la LGT no tiene virtudes. La primera, como se dice en el arranque de estas páginas, es la de su propia existencia y debemos saludarla con beneplácito. Y nadie puede dudar de que sea mejor tener ésta que mantener la anterior situación. Esto es cierto, al menos para mí; como no lo es menos, que sólo una andadura de varios años, nos proporcionará una idea más cabal de sus virtudes y de sus defectos. Mas no por eso debemos mantener silencio, entre tanto. Sobre todo, porque aún resta un aspecto fundamental de la norma de la que, en parte, es responsable: su desarro-

llo reglamentario, inexplicablemente lento, si se tiene en cuenta que sólo contamos hoy, julio de 2005, con dos Reglamentos de desarrollo. La publicación de la totalidad de su desarrollo reglamentario será un buen momento para volver sobre muchas de las cuestiones que hemos tratado.

Que el texto legal sea decepcionante para algunos, entre los que me encuentro, por motivos técnicos, de dejación de cuestiones fundamentales al desarrollo reglamentario o por notables insuficiencias doctrinales o de recepción de la doctrina del Tribunal Constitucional, no puede velar otras muchas virtudes, incluso de afortunados hallazgos en bien de garantías constitucionales dignas de aprecio.

Mas mejor me parecía presentarles los *peros* que los *bienes*, que la crítica es menos maligna que la adulación, porque a la postre todo es cuestión de estilo, y al hombre a estas alturas la mutación no conviene, ni interesa.

TRIBUTACIÓN	FISCALIDAD EN LAS CESIONES DE CONTRATOS DE VIVIENDAS EN CONSTRUCCIÓN: «COMPRAR PARA DAR EL PASE»	Núm. 81/2005
-------------	---	-----------------



SONIA DÍAZ ESPAÑOL

Inspectora de Tributos de la Generalitat Valenciana

Extracto:

Es práctica habitual en los últimos tiempos en el mercado inmobiliario que una promotora inmobiliaria suscriba un contrato de compraventa de una vivienda, que está en fase de construcción, con una persona física o jurídica (parte compradora); en los plazos convenidos se efectúan los pagos estipulados y antes de la terminación de las obras la parte compradora **cede los derechos de compra de la vivienda** a un tercero, siendo el importe de dicha cesión lo pagado al promotor más un beneficio.

Lo que pretendemos en este artículo es analizar la fiscalidad de las cesiones de contratos de viviendas en construcción. Realizar un planteamiento jurídico-tributario sobre estas operaciones y ver ante qué figura impositiva (Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o Impuesto sobre el Valor Añadido) nos encontramos.

Para ello realizaremos el planteamiento de las tres fases que se producen en este tipo de operaciones (*contrato privado de compraventa entre una promotora inmobiliaria y una persona física o jurídica; cesión del derecho del contrato de compraventa de vivienda en construcción y otorgamiento de la escritura pública de la compraventa*) y analizaremos las distintas alternativas que se pueden ocasionar dentro de las mismas que serán determinantes a la hora de aplicar un impuesto u otro.

Sumario:

- 1.^a Fase: Contrato privado de compraventa entre una promotora inmobiliaria y una persona física o jurídica.
- 2.^a Fase: Cesión del derecho del contrato de compraventa de vivienda en construcción.
 - 2.1. Cesión del derecho por parte de una persona física a otra persona física.
 - 2.2. Cesión del derecho por parte de una persona física a una persona jurídica.
 - 2.3. Cesión del derecho por parte de una persona jurídica a una persona física.
 - 2.4. Cesión del derecho por parte de una persona jurídica a otra persona jurídica.
- 3.^a Fase: Otorgamiento de la escritura pública de la compraventa.

El objeto de este artículo es analizar, desde un punto de vista tributario, la fiscalidad de las cesiones de contratos de viviendas en construcción, práctica muy habitual en los últimos tiempos en el mercado inmobiliario.

En el mencionado mercado inmobiliario la forma de proceder habitualmente es la siguiente: *una entidad promueve la construcción de viviendas, suscribiendo contratos privados de compraventa sobre las futuras fincas. Esta entidad se obliga a entregar el inmueble objeto de estos contratos a una fecha determinada y el comprador a efectuar una serie de pagos y, normalmente, el último de ellos suele coincidir con la entrega del bien, documentándose en Escritura Pública.*

En las fases de promoción y comercialización de un proyecto inmobiliario es frecuente que el comprador de una vivienda sobre plano decida ceder a un tercero los derechos del contrato privado de compraventa celebrado con el promotor, antes de la elevación a público del mismo.

En el mercado inmobiliario, esta cadena de transmisiones responde, en su jerga, al concepto de **«comprar para dar el pase»**. Consiste en una práctica dirigida a la *especulación inmobiliaria* por parte de los *particulares*, motivada por la espectacular subida de los precios de las viviendas en la última década. Esta práctica podría considerarse como una forma de inversión, *a priori* exenta de gastos fiscales para el primer comprador, que puede llegar a plantear un inconveniente para el segundo comprador, como puede ser la posible pérdida de las garantías que le corresponderían como consumidor, todo ello añadido al problema de la propia inflación del valor del piso y de la doble imposición, como posteriormente analizaremos.

Con el sistema legislativo actual el mecanismo es lícito, siempre y cuando no se contravenga otro tipo de normativa que prohíba la reventa, como por ejemplo en el caso de las Viviendas de Protección Oficial.

Habitualmente, en un contrato de compraventa realizado entre una promotora inmobiliaria y el comprador suele insertarse la cláusula por la cual éste podrá subrogar su derecho a un tercero, en las mismas condiciones contractuales, antes de la elevación a pública de la compraventa, siempre y cuando se ponga en conocimiento del vendedor y éste dé su consentimiento.

En el caso que el primer comprador decida subrogar su derecho a un tercero, el promotor no recibe el precio total del piso del primer adquirente ni renuncia al beneficio del plazo, ni lo recomienda de éste para ofrecerlo al segundo comprador, sino que en presencia de todas las partes, y en el

mismo momento fijado para el otorgamiento de la Escritura Pública de compraventa, el primer comprador recibe del segundo el precio que ya pagó más el margen de beneficio que acordaron entre ellos, produciéndose a partir de ese momento una cesión contractual y otorgando Escritura Pública la promotora a favor del segundo comprador.

En este sentido antes de realizarse la entrega de la cosa al primer comprador, éste ostenta un derecho de crédito frente al vendedor y este derecho puede transmitirse.

Las obligaciones tributarias que se generan ante la cesión de los derechos de compra de una vivienda en construcción son diferentes dependiendo de la persona jurídica que intervenga en la operación, produciéndose una situación de *doble gravamen* si es un particular el implicado en la cesión del contrato.

Sin duda, uno de los mayores problemas que se plantean en el ámbito de la tributación indirecta consiste en la delimitación del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y de la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP-AJD), especialmente cuando nos encontramos frente a operaciones inmobiliarias.

De este modo, en cualquier transmisión de bienes o derechos *inter vivos* deberemos plantearnos una primera cuestión: ¿a qué impuesto se encuentra sujeta la operación, IVA o TPO?

Para dar respuesta a esa disyuntiva debemos acudir a la figura de la persona que realiza la entrega; si esa persona actúa en condición de empresario o profesional, tal y como se delimita en el artículo 5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), la operación estará sujeta al IVA y no sujeta a TPO [arts. 4.Cuatro LIVA y 7.5 del RDLeg. 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRITP-AJD)]. En caso contrario, la operación estará sujeta a TPO.

Sin embargo, en las operaciones inmobiliarias puede producirse la sujeción pero exención en el IVA por alguno de los motivos establecidos por el artículo 20.Uno.20.º, 21.º, 22.º, 23.º, 24.º y 25.º LIVA, en cuyo caso la operación tributará por el concepto de TPO, del ITP-AJD.

Se debe tener en cuenta, por otra parte, que las exenciones establecidas en el citado artículo son renunciables, pudiendo tributar esas operaciones por IVA si se opta por la renuncia a la exención, en las condiciones establecidas en el artículo 20.Dos:

- a) El adquirente debe ser sujeto pasivo del IVA, actuando en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.
- b) El adquirente debe tener derecho a la deducción total del impuesto por la correspondiente adquisición.

- c) Comunicación fehaciente al adquirente, con carácter previo o simultáneo, de la renuncia (*art. 8 RIVA*).
- d) Declaración suscrita por el adquirente en la que se hagan constar los puntos a) y b) (*art. 8 RIVA*).

Por lo que se refiere al concepto de Actos Jurídicos Documentados (AJD), es incompatible con TPO, pero se deberá tributar por este concepto para los supuestos que estén sujetos y no exentos al IVA (*art. 18.1 TRITP-AJD*) y que cumplan los requisitos del *artículo 31.2 TRITP-AJD*, es decir:

1. Que se trate de la primera copia de una escritura o acta notarial.
2. Que tenga por objeto cantidad o cosa valuable.
3. Que sea inscribible en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles.
4. Que el acto no esté sujeto a los conceptos de Transmisión Patrimonial Onerosa, Operación Societaria, ni al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

De todo lo expuesto podemos extraer una importante conclusión: la trascendencia que tiene calificar adecuadamente una operación, pues de ello dependerá su tributación en el ámbito del IVA o en el de TPO.

Si consideramos que está sujeta a TPO, y se trata de una operación relativa a bienes inmuebles, tributará por dicha modalidad al tipo de gravamen del *6 por 100* (sin perjuicio de que la Comunidad Autónoma correspondiente haya ejercido su potestad normativa y variado el tipo), excluyendo la posibilidad de aplicar la cuota variable del *0,5 por 100* (siempre y cuando la Comunidad Autónoma correspondiente no haya ejercido su potestad normativa y variado el tipo), por AJD.

Si entendemos que la operación está sujeta a IVA, refiriéndose igualmente a bienes inmuebles, tributará en el ámbito de dicho impuesto al tipo del *7 o del 16 por 100*, concurriendo, si se documenta en escritura pública, con el gravamen gradual de AJD.

Una incorrecta calificación del hecho imponible originará asimismo una incorrecta autoliquidación, siendo de aplicación a este respecto lo dispuesto en los *artículos 18 del TRITP-AJD* y *33 del Real Decreto 828/1995*, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RITP-AJD).

Dicho precepto, después de establecer que, sin perjuicio de la tributación que pueda corresponder por el gravamen de actos jurídicos documentados, se liquidarán sin excepción por el IVA todas las transmisiones empresariales de bienes inmuebles sujetas y no exentas por dicho impuesto, o en las que se hubiese renunciado a la aplicación a la exención, dispone que:

Si a pesar de ello «se efectuara la autoliquidación por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, ello no eximirá en ningún caso a los sujetos pasivos sometidos al IVA de sus obligaciones tributarias por este concepto, sin perjuicio del derecho a la devolución de los ingresos indebidos a que hubiere lugar, en su caso, por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas».

Del mismo modo, si procediendo liquidación por la modalidad de TPO, se efectuara indebidamente la repercusión del IVA, ello no eximirá en ningún caso a los sujetos pasivos del ITP-AJD de sus obligaciones tributarias, sin perjuicio del derecho del vendedor a la devolución de los ingresos indebidos a que hubiere lugar, en su caso, por el citado IVA.

Para llegar a una correcta calificación del hecho imponible a efectos de su encuadramiento en el ámbito empresarial o en el de transmisiones patrimoniales onerosas es necesario atender a dos circunstancias:

1. En primer lugar debemos atender a una circunstancia de carácter subjetivo: la condición que ostente *quien realiza la operación de que se trate*.
2. En segundo lugar, circunstancia de carácter objetivo, referida al tipo de operación de que se trate, a efectos de determinar si puede incluirse en alguna de las excepciones del artículo 7.5 TRITP-AJD permitiendo su tributación por la modalidad de TPO, lo que tendrá lugar en los siguientes casos:
 - 1.ª Excepción: operaciones de *entregas, arrendamientos, constitución y transmisión de derechos reales referidas a bienes inmuebles que gocen de exención en IVA*.
 - 2.ª Excepción: operaciones de *entrega de inmuebles, incluidas en la transmisión de la totalidad del patrimonio, cuando la operación no esté sujeta a IVA*.

La Dirección General de Tributos, en las resoluciones a las consultas: **0851/1999, de 26 de mayo** (NFC009528); **1331/2002, de 17 de septiembre**; **2375/2003, de 19 de diciembre** (NFC018659) y **V0701/2005, de 26 de abril** (NFC020934) ha puesto de manifiesto el criterio que debe seguirse en relación con la tributación de las cesiones contractuales objeto de este artículo.

En esta práctica del denominado «comprar para dar el pase» podemos diferenciar las siguientes fases:

1.ª FASE: CONTRATO PRIVADO DE COMPRAVENTA ENTRE UNA PROMOTORA INMOBILIARIA Y UNA PERSONA FÍSICA O JURÍDICA

La promotora inmobiliaria suscribe un contrato de compraventa de una vivienda, que está en fase de construcción, con una persona física o jurídica (parte compradora). En los plazos conveni-

dos se efectúan los pagos estipulados y antes de la terminación de las obras, la parte compradora cede los derechos de compra de la vivienda a un tercero, siendo el importe de dicha cesión lo pagado al promotor más un beneficio.

Implicaciones fiscales para la promotora inmobiliaria.

Dado que la promotora inmobiliaria es empresario o profesional que actúa en el ámbito de su actividad, en virtud del artículo 4.º *LIVA*, es **Sujeto Pasivo**, a efectos de IVA.

Por las entregas a cuenta que reciba deberá repercutir el IVA correspondiente. La **Base Imponible** serán las cantidades percibidas a cuenta y, dado que nos encontramos ante una vivienda, el **Tipo de Gravamen** aplicable será del 7 por 100.

Implicaciones fiscales para la persona física o jurídica.

En ambos casos deberán soportar el IVA que les repercute la promotora. La diferencia es que así como la persona jurídica podrá compensar ese IVA repercutido con el IVA que ella misma repercute en su actividad, por lo que no será un coste para ella; la persona física deberá soportar el IVA considerándolo como un gasto-coste para ella, dada la no deducibilidad del mismo por su parte.

2.ª FASE: CESIÓN DEL DERECHO DEL CONTRATO DE COMPRAVENTA DE VIVIENDA EN CONSTRUCCIÓN

Esta fase la podemos subdividir en función de los sujetos intervinientes en la cesión:

2.1. Cesión del derecho por parte de una persona física a otra persona física.

Esta operación está **sujeta** al ITP-AJD, en su modalidad de *Transmisión Patrimonial Onerosa*, en virtud del artículo 7.1 *TRITP-AJD*, que dispone que se consideran transmisiones patrimoniales sujetas al impuesto las transmisiones onerosas por actos *inter vivos* de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas. En este sentido, se considera que la cesión de derechos es una operación sujeta al impuesto.

La **Base Imponible (BI)** de la cesión de los derechos del contrato privado de compraventa está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda, de conformidad con el artículo 17 *TRITP-AJD*. En concreto, en la transmisión de créditos o derechos cuyo

ejercicio de los mismos suponga la adquisición de bienes determinados y de posible estimación, se exigirá el impuesto por *iguales conceptos y tipos* que gravan la adquisición de los mismos bienes y derechos. Por lo tanto, la BI será el valor real del inmueble cuyos derechos se han cedido.

El **Valor Real**, según *Sentencia de 7 de mayo de 1991* (NFJ001200), del Tribunal Supremo, es el valor intrínseco o por naturaleza del bien o derecho, el valor verdadero y se asimila al valor de mercado cuando esto sea posible por existir un mercado de los bienes o derechos transmitidos.

El **Tipo de Gravamen (TG)** será el correspondiente al bien que se transmite, en este caso el tipo correspondiente a la transmisión de bienes inmuebles, que según el *artículo 11.1 TRITP-AJD* es del *6 por 100*, salvo que la Comunidad Autónoma correspondiente hubiese aprobado un tipo diferente.

El **Sujeto Pasivo (SP)** será el que adquiere los derechos, en este caso el segundo comprador, según el *artículo 8 TRITP-AJD*.

Por tanto, la cesión de un derecho sobre un contrato de compraventa supone para el segundo comprador una tributación equivalente al *6 por 100*, salvo que las Comunidades Autónomas hayan aprobado un tipo superior, sobre el valor real del inmueble que se pretende adquirir.

2.2. Cesión del derecho por parte de una persona física a una persona jurídica.

Nos encontramos ante un caso similar al expuesto anteriormente en el apartado 2.1, pues la forma de tributación viene condicionada por la persona que transmite o cede el derecho, en estos supuestos, persona física.

2.3. Cesión del derecho por parte de una persona jurídica a una persona física.

Una persona jurídica, que se dedica a la compraventa de bienes inmuebles, transmite a un tercero (persona física) el derecho a recibir del promotor la vivienda terminada, una vez finalizada la construcción. La persona jurídica desaparece de la relación jurídica que le unía al promotor, siendo sustituida por un tercero. Una vez finalizada la construcción, el promotor otorga escritura pública de compraventa directamente al tercero, en virtud del derecho que ostenta éste frente al promotor, que fue adquirido a la persona jurídica.

La cesión contractual de la persona jurídica a la persona física está sujeta y no exenta al IVA por tratarse de una transmisión onerosa de derechos sobre bienes inmuebles efectuada por un empresario actuando como tal (*art. 11 LIVA, la operación de cesión de derechos derivados de un contrato tiene la consideración de prestación de servicios*).

Al tratarse de una compraventa de vivienda, el tipo aplicable a la referida transmisión es del *7 por 100*.

2.4. Cesión del derecho por parte de una persona jurídica a otra persona jurídica.

Se produce la misma circunstancia que hemos comentado en el apartado 2.2. Como la persona que marca la dirección de la tributación es el transmitente, tanto en el supuesto 2.3 como en el 2.4, al ser éste, una persona jurídica, nos encontramos en el ámbito del IVA.

La diferencia respecto al caso anterior es que, al ser el adquirente también sujeto pasivo de IVA, va a gozar de la deducibilidad de las cuotas soportadas de IVA.

3.ª FASE: OTORGAMIENTO DE LA ESCRITURA PÚBLICA DE LA COMPRAVENTA

Operación **sujeta y no exenta de IVA**, por tratarse de una primera transmisión de vivienda terminada efectuada por el promotor inmobiliario.

Una cuestión a tener en cuenta es que, si se otorga la Escritura a favor del primer adquirente y éste a favor del segundo adquirente, no estamos ante una cesión de derechos sino ante dos compraventas que tendrán una tributación distinta.

El supuesto concreto sería el siguiente: una persona jurídica, que se dedica a la compraventa de bienes inmuebles, no transmite a un tercero el derecho a recibir del promotor la vivienda terminada una vez finalizada la construcción, sino que se obliga con dicho tercero a entregarle la vivienda terminada cuando la reciba del promotor. Se mantiene la relación jurídica entre la persona jurídica y el promotor y nace una nueva relación jurídica entre ésta y el tercero. Finalizada la construcción, el promotor se la debe entregar a la persona jurídica y, a continuación, ésta, se la debe entregar al tercero.

Se producen 4 operaciones:

- 1.ª OPERACIÓN. Transmisión del promotor a la persona jurídica del derecho a recibir la vivienda terminada.
- 2.ª OPERACIÓN. Transmisión de la persona jurídica a un tercero del derecho a recibir de aquélla la vivienda terminada cuando le sea entregada por el promotor.
- 3.ª OPERACIÓN. Transmisión por el promotor a la persona jurídica de la vivienda terminada.
- 4.ª OPERACIÓN. Transmisión de dicha vivienda terminada de la persona jurídica al tercero.

Las tres primeras operaciones descritas están **sujetas y no exentas** al IVA, por tratarse las dos primeras de transmisiones onerosas de derechos sobre bienes inmuebles efectuadas por un empresario como tal y la tercera por tratarse de una primera transmisión de vivienda terminada efectuada por el promotor.

Por el contrario, la última operación estará **sujeta pero exenta** al IVA, de acuerdo con el *artículo 20.Uno.22.º LIVA*, al tratarse de segunda entrega de edificación (*salvo que se den los requisitos para renunciar a la exención y se renuncie efectivamente*).

Por tanto, y de conformidad con lo expuesto, la Administración Tributaria, en las contestaciones a consultas planteadas a la Dirección General de Tributos, ha entendido que el tercero adquirente de los derechos del contrato privado de compraventa, siempre y cuando el **transmitente sea persona física**, debe satisfacer el ITP-AJD, sobre el valor real del inmueble, con independencia del precio fijado para la cesión o pase.

En consecuencia, la cesión de un contrato de compraventa privado de una vivienda valorada en 240.000 euros por un particular a favor de un tercero por 50.000 euros lleva asociada la tributación por parte del adquirente sobre un importe total de 240.000 euros al tipo del 6 por 100 (con la salvedad de que la Comunidad Autónoma haya ejercitado su potestad normativa y variado el tipo) con independencia del precio pactado por la cesión del contrato privado.

La situación descrita, además de enfrentarse al principio constitucional de capacidad contributiva, determina, en la mayoría de los casos, una doble tributación, pues en el momento del otorgamiento de la escritura pública se devengará nuevamente el IVA al tipo del 7 por 100, sobre el valor o precio de venta menos, en su caso, los anticipos abonados a la promotora.

Resulta significativo que la propia Dirección General de Tributos haya establecido lo contrario cuando la cesión de los derechos de un contrato privado se realiza por un empresario. En estos supuestos se establece que la carga fiscal, ahora en sede del IVA, se computa sobre el precio efectivo de la cesión de los derechos del contrato privado y no sobre el valor real de la vivienda.

TRIBUTACIÓN	DELIMITACIÓN PRÁCTICA ITP Y AJD CON IVA (CON ESPECIAL REFERENCIA A LOS PRÉSTAMOS)	Núm. 82/2005
-------------	---	-----------------



SONIA DÍAZ ESPAÑOL

Inspectora de Tributos de la Generalitat Valenciana

Extracto:

UNO de los mayores problemas que se plantean respecto del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP-AJD) consiste en la delimitación del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y de la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO), especialmente cuando nos encontramos frente a operaciones inmobiliarias.

En cualquier transmisión de bienes *inter vivos* deberemos plantearnos la siguiente cuestión: ¿a qué impuesto se encuentra sujeta la operación, IVA o TPO?

Para responder debemos acudir a la figura de la persona que realiza la entrega: si esa persona actúa en condición de empresario o profesional, tal y como se delimita en el artículo 5 LIVA, la operación estará sujeta a IVA y no sujeta a TPO (arts. 4.Cuatro LIVA y 7.5 TR-ITP-AJD). En caso contrario, la operación estará sujeta a TPO.

Sin embargo, en las operaciones inmobiliarias y sobre valores a que se refiere el artículo 108.2 de la Ley del Mercado de Valores, puede producirse la sujeción pero exención en el IVA por alguno de los motivos establecidos por el artículo 20.Uno.20.º, 21.º, 22.º, 23.º, 24.º y 25.º LIVA, en cuyo caso la operación tributará por el concepto de TPO.

Se debe tener en cuenta, por otra parte, que las exenciones establecidas en el IVA son renunciables, pudiendo estas operaciones tributar por IVA si se opta por la renuncia a la exención.

Vamos a analizar a continuación mediante unos supuestos la dinámica del ITP-AJD y del IVA.

Sumario:

1. Ámbito de aplicación del ITP-AJD.
2. La presunción de deducción de cargas en el ITP-AJD.
3. Transmisión de terrenos edificables no resultantes de sistemas de actuación urbanística.
4. Transmisión de terrenos no edificables en curso de urbanización no resultantes de sistemas de actuación urbanística.
5. Transmisión de terrenos resultantes de sistemas de actuación urbanística (reparcelaciones, proyectos de compensación, agrupaciones de interés urbanístico).
6. Primeras transmisiones de edificaciones terminadas o rehabilitadas.
7. Transmisiones de edificaciones terminadas sujetas y no exentas de IVA aunque no sean primeras transmisiones.
8. Compraventa con precio aplazado garantizado con condición resolutoria.
9. Compraventa con precio aplazado garantizado con hipoteca.
10. La permuta.
11. Adjudicaciones para pago de deudas.
12. Excesos de adjudicación.
13. Promesas de venta y opciones de compra.
14. La cesión de bienes a cambio de pensión.
15. Las servidumbres.
16. El usufructo.
17. El derecho real de uso y habitación.
18. Arrendamientos.
19. División material seguida de disolución de comunidad.
20. Agrupación de fincas hipotecadas.
21. Préstamos.

1. ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL ITP-AJD

- a) Transmisión entre particulares no residentes en España de un inmueble sito en España.

Sujeción por TPO, dado que el inmueble se encuentra en España.

- b) Transmisión entre particulares residentes en España de un inmueble sito en Francia.

No sujeción a TPO, dado que el inmueble no se encuentra en España.

- c) Transmisión de segunda mano de un tractor por un no residente a un no residente que se encuentra en Francia, pero que pretende el adquirente destinar en una explotación agraria en España.

Sujeción por TPO, dado que el bien mueble se va a trasladar a España pues se va a destinar a una explotación agraria situada en España.

- d) Transmisión de segunda mano de un no residente a un no residente de un ordenador en España para su uso en la segunda residencia del comprador en España.

Sujeción por TPO, dado que el bien mueble se encuentra en España y va a ser usado.

- e) Transmisión de participaciones sociales de una entidad no residente, si bien entre sus activos se encuentran inmuebles situados en España que determinan que la transmisión quede incurso en un supuesto de no exención del artículo 17 del Reglamento.

Sujeción por TPO, dado que se atiende al lugar de situación de los inmuebles subyacentes en la transmisión.

2. LA PRESUNCIÓN DE DEDUCCIÓN DE CARGAS EN EL ITP-AJD

a) Adquisición de un bien inmueble gravado con hipoteca por precio de 100.000 euros. El saldo vivo o pendiente del préstamo garantizado con hipoteca es de 50.000 euros y el importe inicial por capital garantizado es de 75.000 euros.

HIPÓTESIS 1. El comprador, al documentar la transmisión, además de pagar el precio, asume el saldo de la hipoteca, subrogándose en la deuda garantizada.

La base imponible es 150.000 euros.

HIPÓTESIS 2. Se manifiesta al documentarse la transmisión que el saldo pendiente es de 50.000 euros y que la parte vendedora obliga a satisfacerlo y cancelar la hipoteca.

La base imponible son 100.000 euros (no se adiciona ni el saldo nominal inicial de la carga pendiente, puesto que el transmitente se ha obligado a satisfacerlo y cancelar la carga).

HIPÓTESIS 3. No se hace constar ninguna referencia a la carga al documentarse la transmisión.

Si se ha hecho constar el saldo vivo de las cargas preferentes, la base imponible será de 200.000 euros.

Si no se ha hecho constar, la base imponible será en principio de 250.000 euros, salvo que en trámite de alegaciones o recurso, el sujeto pasivo acredite el saldo vivo inferior al nominal, destruyendo parcialmente la presunción.

3. TRANSMISIÓN DE TERRENOS EDIFICABLES NO RESULTANTES DE SISTEMAS DE ACTUACIÓN URBANÍSTICA

a) Un empresario individual dedicado a la compraventa de terrenos, promoción, construcción y venta de edificaciones transmite a un particular una parcela de terreno edificable por tener la condición de solar.

Transmisión sujeta y no exenta de IVA y al formalizarse en escritura pública, sujeta a la cuota gradual de AJD.

b) Un particular transmite a una sociedad constructora una casa para su derribo y en el que la entidad adquirente va a construir un edificio.

Transmisión no sujeta a IVA pues el transmitente no es sujeto pasivo de IVA.

c) Una sociedad constructora transmite un terreno urbano en el que no ha realizado actividad urbanizadora, que no tiene la condición de solar ni concedida licencia de obras, a otra sociedad constructora.

Transmisión sujeta a IVA, pero exenta pues el terreno no tiene la condición de edificable, quedando sujeta a TPO, salvo que se renuncie a la exención.

4. TRANSMISIÓN DE TERRENOS NO EDIFICABLES EN CURSO DE URBANIZACIÓN NO RESULTANTES DE SISTEMAS DE ACTUACIÓN URBANÍSTICA

a) Empresario individual dedicado a la compraventa de terrenos transmite a un particular una parcela de terreno no edificable en curso de urbanización, siendo él mismo el promotor de la urbanización, aunque las obras las ejecuta una sociedad por él contratada.

Transmisión sujeta y no exenta de IVA, pues aunque el terreno no es edificable se halla en curso de urbanización siendo el promotor de la urbanización el propietario-transmisor. Al formalizarse en escritura pública quedará sujeta a la cuota gradual de AJD.

b) Un particular transmite a una sociedad constructora una parcela de terreno no edificable pero en curso de urbanización, urbanización que tiene contratada con una sociedad.

Transmisión sujeta y no exenta de IVA, pues el transmitente se ha constituido en sujeto pasivo de IVA ocasional al actuar como promotor de una actividad urbanizadora y el terreno, aunque no es edificable, se halla en curso de urbanización. Al formalizarse en escritura pública quedará sujeta a la cuota gradual de AJD.

5. TRANSMISIÓN DE TERRENOS RESULTANTES DE SISTEMAS DE ACTUACIÓN URBANÍSTICA (REPARCELACIONES, PROYECTOS DE COMPENSACIÓN, AGRUPACIONES DE INTERÉS URBANÍSTICO)

a) Transmisión por una sociedad de un terreno edificable que le ha sido adjudicado en un proyecto de compensación en que la Junta de Compensación, de acuerdo a sus estatutos, adquirió la propiedad del terreno inicialmente aportado por la Sociedad.

El transmitente es sujeto pasivo de IVA ordinario en el ejercicio de la actividad, por lo que, al tener el terreno la condición de edificable, queda la transmisión sujeta y no exenta de IVA y al formalizarse en escritura pública queda sujeta a la cuota gradual de AJD.

b) Transmisión por una sociedad de un terreno todavía no edificable que le ha sido adjudicado en un proyecto de compensación en que la Junta de Compensación, de acuerdo a sus estatutos, adquirió la propiedad del terreno inicialmente aportado por la sociedad.

El transmitente es sujeto pasivo de IVA ordinario en el ejercicio de la actividad, pero el terreno no tiene la consideración de edificable, por lo que la transmisión resulta sujeta y exenta de IVA y sujeta a TPO, salvo que se pueda renunciar a la exención.

6. PRIMERAS TRANSMISIONES DE EDIFICACIONES TERMINADAS O REHABILITADAS

a) Transmisión de una sociedad propietaria-promotora de una vivienda que ha construido mediante contrato de ejecución de obra con otra sociedad, a un particular, habiendo transcurrido tres años desde la terminación, sin que haya sido objeto de utilización por la sociedad propietaria-promotora.

Primera transmisión de edificación terminada sujeta y no exenta de IVA por lo que al formalizarse en escritura pública, cuota gradual de AJD. El transmitente es sujeto pasivo ordinario de IVA en el ejercicio de la actividad, la edificación está terminada y constituye primera transmisión, sin que sea obstáculo para ello el hecho de que la ejecución de la obra se hubiera contratado con otra sociedad, pues dicha ejecución de obra no se computa; tampoco es obstáculo el mero transcurso del plazo de 2 años desde la terminación, pues dicho plazo sólo es relevante en el caso de efectiva utilización.

b) Transmisión por un sujeto pasivo de IVA ordinario propietario-promotor de un local comercial terminado a una sociedad que desde hace 4 años era titular de un derecho de arrendamiento sobre el mismo, sin tener convenida opción de compra.

Transmisión sujeta y no exenta de IVA por constituir primera entrega de edificación terminada, por lo que al formalizarse en escritura pública quedará sujeta a la cuota gradual de AJD. El transmitente es sujeto pasivo de IVA, y el transcurso del plazo de 2 años no tiene relevancia pues el adquirente es la sociedad titular del arrendamiento.

c) Transmisión por una sociedad de un apartamento terminado a un particular. Se adquirió por fusión con otra sociedad propietaria-promotora que reunía los requisitos de no sujeción al IVA, previstos en el artículo 7.

Transmisión sujeta y no exenta de IVA, por lo que al formalizarse en escritura pública quedará sujeta a la cuota gradual de AJD. El transmitente es sujeto pasivo de IVA, y aunque no ha sido propietario-promotor tiene la condición de tal como consecuencia de la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, no sujeta a IVA derivada de la fusión, sin que la transmisión del inmueble comprendida en la transmisión global de la fusión se considere primera entrega, sino que transfiere a la sociedad resultante de fusión, la condición de propietaria-promotora.

7. TRANSMISIONES DE EDIFICACIONES TERMINADAS SUJETAS Y NO EXENTAS DE IVA AUNQUE NO SEAN PRIMERAS TRANSMISIONES

a) Transmisión por una sociedad X a una sociedad Y de un edificio que tenía destinado la sociedad X a sede social desde hace 30 años. La sociedad Y, adquirente, manifiesta en la escritura que destina la edificación a su inmediata rehabilitación conforme a la normativa de IVA y se repercute por la sociedad X a Y el IVA.

Transmisión sujeta y no exenta de IVA, por lo que al formalizarse en escritura pública quedará sujeta a la cuota gradual de AJD. Transmitente y adquirente son sujetos pasivos de IVA y la edificación se destina a su inmediata rehabilitación por el adquirente.

b) Transmisión por un particular a una sociedad de una vivienda que destinaba a residencia habitual desde hace 10 años. La sociedad adquirente manifiesta en la escritura que la destina a su inmediata rehabilitación conforme a la normativa de IVA.

Transmisión no sujeta a IVA, por lo que está sujeta a TPO. El transmitente no es sujeto pasivo de IVA, por lo que aunque el adquirente sea sujeto pasivo de IVA y vaya a destinarla a rehabilitación, no cabe la sujeción a IVA.

8. COMPRAVENTA CON PRECIO APLAZADO GARANTIZADO CON CONDICIÓN RESOLUTORIA

a) El señor A vende en escritura pública al señor B una vivienda ubicada en Valencia por precio de 500.000 euros otorgada ante notario de Madrid, el 1 de diciembre de 2004. Del precio convenido se aplazan 200.000 euros para ser satisfechos antes del 1 de marzo de 2005 sin devengo de intereses, constituyéndose en garantía condición resolutoria explícita.

Transmisión no sujeta a IVA –particular– y sujeta a TPO. Por la condición resolutoria explícita, es sujeto pasivo el vendedor; la base imponible, el precio aplazado, y el tipo de gravamen, el 1%.

Por la compraventa, es sujeto pasivo, el comprador; la base imponible, el valor de la venta, y el tipo de gravamen, el 7% (tipo aprobado por la Comunidad Valenciana). Se liquida todo en Valencia.

b) La sociedad A vende en escritura pública un terreno rústico al señor B, agricultor profesional, por 6.000 euros. La finca se halla en Algemesí y la escritura se otorga ante notario de Barcelona, el 2 de diciembre de 2004. El precio queda totalmente aplazado para ser satisfecho dentro de un año, pactándose un interés del 10% anual y un interés de demora del 20%. En garantía se constituye una condición resolutoria explícita que garantiza el precio aplazado, el interés ordinario y un año de interés de demora.

Transmisión sujeta y exenta de IVA, sujeta a TPO salvo renuncia.

La condición resolutoria explícita sujeta a TPO. El sujeto pasivo, la sociedad vendedora. La base imponible: precio aplazado, 6.000 euros; los intereses ordinarios, 600 euros, y el interés de demora, 1.200 euros; en total 7.800 euros. El tipo de gravamen del 1%.

La compraventa sujeta a TPO. El sujeto pasivo, el señor B. La base imponible, 6.000 euros. El tipo de gravamen, el 7% (por ser un municipio de la Comunidad Valenciana).

9. COMPRAVENTA CON PRECIO APLAZADO GARANTIZADO CON HIPOTECA

El señor A vende una vivienda ubicada en Valencia por precio de 500.000 euros, en escritura otorgada ante notario de Madrid, el 1 de diciembre de 2003. Del precio convenido se aplazan 200.000 euros para ser satisfechos antes del 1 de diciembre de 2005. En garantía del precio se constituye una hipoteca que garantiza el precio aplazado, 3 años de intereses ordinarios al 10%, 2 años de intereses de demora al 15% y un 20% del precio aplazado para costas.

Transmisión sujeta a TPO.

La hipoteca sujeta a TPO, al ser accesoria a una compraventa sujeta a TPO. La base imponible: precio aplazado, 200.000 euros; intereses ordinarios, 60.000 euros ($10\% \times 3$); intereses de demora, 60.000 euros ($15\% \times 2$); costas, 40.000 euros (20% del principal); total 360.000 euros. El tipo de gravamen, el 1%.

La compraventa está sujeta a TPO, al tipo de gravamen del 7%.

10. LA PERMUTA

a) Permuta en que el señor A transmite al señor B una vivienda y en contraprestación el señor B transmite al señor A una finca rústica. El valor declarado en ambas transmisiones es de 100.000 euros. La vivienda está en Valencia y la finca en Tarragona. Practicada la comprobación de valores se fija a la vivienda un valor de 150.000 euros y a la finca rústica 110.000 euros.

Transmisión de vivienda del señor A al señor B, sujeta a TPO; tipo de gravamen, el 7%, en Valencia. Consecuencia de la comprobación de valores, liquidación complementaria por la diferencia, incluyendo intereses de demora.

Transmisión de finca rústica del señor B al señor A, sujeta a TPO; tipo de gravamen, el 7%, en Cataluña. Idem por la comprobación de valores.

b) Permuta en que la sociedad A transmite a la sociedad B un solar y en contraprestación la sociedad B transmite a la sociedad A una nave industrial que le pertenece por haberla adquirido al promotor constructor y, además, entrega la cantidad de 200.000 euros en metálico. El valor declarado en la transmisión del solar es de 800.000 euros y el valor de la nave industrial 600.000 euros. Ambos inmuebles en Valencia. Formalización ante notario de Madrid.

Transmisión del solar de la sociedad A a la sociedad B. Sujeta y no exenta de IVA, más la cuota gradual de AJD.

Transmisión de la nave de la sociedad B a la sociedad A. Sujeta y exenta de IVA, sujeta a TPO salvo renuncia. La base imponible será el valor de la nave. La entrega de dinero no tributa por ningún concepto.

11. ADJUDICACIONES PARA PAGO DE DEUDAS

El señor A adjudica para pago de una deuda que tiene con el señor C al señor B una vivienda ubicada en Moraira con el mandato de que transmita al señor C en pago de su crédito o que la venda a un tercero y que con su importe satisfaga. Seis meses después, el señor B transmite al señor C la vivienda. La adjudicación se formaliza en escritura pública ante notario de Barcelona, el 1 de febrero de 2004, por valor de 200.000 euros. La transmisión del señor B al señor C en pago de su crédito contra el señor A se formaliza el 1 de julio de 2004 ante notario de Madrid, por valor declarado de 200.000 euros.

La adjudicación para pago no está sujeta IVA, sino que está sujeta a TPO. La transmisión del señor B al señor C es una transmisión ordinaria sujeta a TPO y por haberse realizado dentro de los 2 años siguientes a la adjudicación para pago y ser en pago del crédito del señor C contra el señor A tiene el señor B derecho a la devolución del impuesto satisfecho en la primera transmisión. Todo al tipo de gravamen del 7%.

12. EXCESOS DE ADJUDICACIÓN

Los señores A, B y C, particulares, son copropietarios por terceras partes indivisas de los siguientes bienes, sitos en las siguientes localidades de la Comunidad Valenciana. Finca rústica sita en Alzira, valor declarado, 600.000 euros; local comercial sito en Carlet, valor declarado 300.000 euros; solar sito en Carcagente, valor declarado 300.000 euros. El 1 de febrero de 2004, formalizan en escritura pública ante notario de Alzira extinción del régimen de condominio y alegando el carácter indivisible de la finca rústica, realizan las siguientes adjudicaciones: al señor A la finca rústica por su valor de 600.000 euros, con lo que lleva un exceso de adjudicación de 200.000 euros, que abona en metálico a los restantes condueños; al señor B el local comercial por su valor de 300.000 euros y al señor C el solar por su valor de 300.000 euros.

La extinción de condominio supone una disolución de comunidad no empresarial que al formalizarse en escritura pública y referirse a inmuebles, queda sujeta a la cuota gradual de AJD, siendo la base imponible el valor real de los inmuebles, y los sujetos pasivo los comuneros adjudicatarios, todo al tipo de gravamen del 1%. Hay un exceso de adjudicación a favor del señor A. Como se funda en la indivisibilidad, no sujeto a TPO. El exceso sujeto a AJD según la Dirección General de Tributos está tributando al 1%.

13. PROMESAS DE VENTA Y OPCIONES DE COMPRA

a) El señor A se obliga a vender al señor B, ambos particulares, por precio de 100.000 euros un apartamento en Cullera, entregando a cuenta la cantidad de 3.000 euros. El documento privado se formaliza el 1 de febrero de 2004.

Promesa de venta preparatoria de una compraventa sujeta a TPO –transmitente no sujeto pasivo de IVA– por lo que queda sujeta a TPO. La base imponible será el 5% del precio total convenido para la compraventa –5.000 euros– pues no media precio o prima especial del precontrato. El tipo de gravamen, el 7%.

b) La sociedad A se obliga a vender a la sociedad B un solar en Alaquas por precio de 10.000.000 de euros, entregándose a cuenta 1.000.000 de euros. El precontrato se formaliza en escritura pública ante el notario de Algemés, el 1 de febrero de 2004.

Promesa de venta no sujeta a TPO, es preparatoria de una transmisión inmobiliaria sujeta y no exenta de IVA. No puede resultar sujeta a AJD aunque se formalice en escritura pública, pues la promesa de venta no tiene acceso al Registro de la Propiedad.

c) El señor A concede al señor B, ambos particulares, una opción de compra sobre un apartamento de Cullera, conviniéndose como precio para el ejercicio de la opción el de 100.000 euros y como precio de la opción, la suma de 3.000 euros.

Opción de compra, sujeta a TPO, el concedente no es sujeto pasivo de IVA y por tanto no constituye prestación de servicios sujeta a IVA y, además, la transmisión derivada de la opción quedará sujeta a TPO. La base imponible será el 5% del total del precio convenido para la compra derivada del ejercicio de la opción, por ser la prima inferior a tal porcentaje. El tipo de gravamen, el 7%.

d) La sociedad A concede a la sociedad B la opción de compra sobre un solar en Algemesí para adquirirlo por 10.000.000 de euros. Se pacta una prima o precio de opción de 300.000 euros. La opción se formaliza en escritura pública y reúne los requisitos para la inscripción en el Registro de la Propiedad.

Opción de compra no sujeta a TPO, el concedente es sujeto pasivo de IVA por lo que resulta una prestación de servicios sujeta a IVA y además accesoria de una compraventa sujeta y no exenta de IVA. Sujeta a AJD, pues queda no sujeta a TPO, se formaliza en escritura pública y tiene acceso al Registro de la Propiedad. La base imponible, el 5% del precio convenido, al ser superior al precio convenido para la opción. El tipo de gravamen, el 1%.

14. LA CESIÓN DE BIENES A CAMBIO DE PENSIÓN

a) El señor A, particular, de 69 años de edad, transmite una vivienda al señor B y a cambio el señor B, particular, se obliga a pagarle una renta anual de 20.000 euros. Se garantiza la prestación de la pensión con condición resolutoria. La operación se formaliza en escritura pública el 3 de diciembre de 2003. Valor declarado de la vivienda 60.000 euros, importe anual de la pensión 20.000 euros, duración de la pensión: a) Vitalicia; b) Temporal de 15 años.

- ***Cesión sujeta a TPO, al tipo de gravamen del 6% (tipo estatal supletorio), base imponible, 60.000 euros.***
- ***Pensión sujeta a TPO, al tipo de gravamen del 1%. Importe anual, 20.000; capitalización al interés básico del Banco de España mediante una regla de tres simple, si 4,25% es para 20.000; 100% será X, siendo $X = 470.588,24$.***

Aplicación de las reglas del usufructo:

- ***Vitalicia: edad 69 años, el 20% valor según regla artículo 10.2 a); la base imponible de la pensión, 94.117,65 euros ($470.588,24 \times 20\%$); el tipo de gravamen del 1% (941,18 €).***

- **Temporal:** 15 años, el 30% (es el 2% por cada período de un año); la base imponible de la pensión, 141.176,47 euros ($470.588,24 \times 30\%$); el tipo de gravamen, del 1% (1.411,76 €).
- **Condición resolutoria, en cuanto sujeta a un bien inmueble y consta en documento notarial, queda sujeta al gravamen gradual de AJD. La base imponible es coincidente con la base imponible de la pensión pues en su garantía se constituye. El tipo supletorio estatal, 0,5%: a) 470,59 euros; b) 705,88 euros.**

b) El señor A, particular, de 79 años de edad, transmite una vivienda al señor B y, a cambio, el señor B, particular, se obliga a pagarle una renta anual de 12.000 euros, mediante escritura pública otorgada el 1 de diciembre de 2003. Valor declarado de la vivienda 60.000 euros, importe anual pensión 12.000 euros, duración pensión, vitalicia.

- **Base imponible de la cesión: 60.000 euros.**
- **Base imponible de la pensión:**

Capitalización al interés básico del Banco de España: 282.352,94 euros (siendo para 2003 el 4,25%, para 2004 el 3,75% y para 2005 el 4%).

Aplicación reglas del usufructo: $10\% \text{ de } 282.352,94 = 28.235,24$ euros, que será la base imponible de la pensión.

El tipo de gravamen del 1%, 282,35 euros.

- **Aplicación del artículo 14.6 del Texto Refundido (RDLeg. 1/1993). Requisitos:**
 - **Ambas operaciones están sujetas a TPO.**
 - **60.000 euros (base imponible de la cesión) – 28.235,24 euros (base imponible de la pensión) = 31.764,76 euros.**
 - **$31.764,76 > 5.647,05$ (20% base imponible de la pensión).**
 - **$31.764,76 > 12.020,24$.**
 - **Consecuencias:**
 - Base imponible de la cesión en TPO, 28.235,24 euros.**
 - Base imponible de la cesión en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, 31.764,76 euros.**

15. LAS SERVIDUMBRES

a) La sociedad A, propietaria de un solar, constituye sobre el mismo una servidumbre de transformador de energía eléctrica a favor de «IBERDROLA, S.A.». La operación se formaliza el 1 de febrero de 2003 ante notario de Valencia. El solar está en Valencia. El precio convenido es de 10.000 euros.

Servidumbre sujeta y no exenta de IVA y sujeta a AJD. Propietario del precio sirviente sujeto pasivo de IVA, sociedad A, en el ejercicio de su actividad. El sujeto pasivo, la sociedad «IBERDROLA, S.A.». La base imponible, 10.000 euros. El tipo de gravamen, el 1%. Competente Valencia.

b) El 1 de abril de 2003, ante el mismo notario, se formaliza escritura de extinción por redención de la indicada servidumbre, declarándose un valor a efectos del impuesto de 10.000 euros.

La extinción no queda sujeta al IVA, pero sí incide en AJD pues la extinción es convencional y reúne los requisitos del artículo 31.2 del Texto Refundido. El sujeto pasivo, la sociedad A, que queda liberada de la servidumbre. La base imponible, 10.000 euros. El tipo de gravamen, el 1%.

c) La sociedad A, propietaria de finca rústica, constituye a favor de la sociedad B, propietaria de la finca rústica colindante, una servidumbre de paso por precio de 20.000 euros. Se formaliza el 1 de febrero de 2003.

La constitución de servidumbre sujeta y exenta de IVA, por lo que resulta sujeta a TPO. La servidumbre se constituye por un sujeto pasivo de IVA en el ejercicio de la actividad, pero sobre una finca rústica, sin que se pueda renunciar a la exención. El sujeto pasivo, la sociedad B, a cuyo favor se constituye. La base imponible, 20.000 euros. El tipo de gravamen, el 7%.

16. EL USUFRUCTO

a) La sociedad A, titular de un local comercial, constituye por precio de 100.000 euros a favor del señor B, particular, un usufructo temporal de 20 años. Ante notario de Valencia. Se declara un valor de pleno dominio del local de 600.000 euros.

Sujeción a AJD.

Constitución de usufructo onerosa, sujeta y no exenta de IVA –el propietario constituyente es sujeto pasivo de IVA–. El sujeto pasivo, el señor B. La base imponible, la mayor entre el precio a efectos de IVA y el valor de usufructo según normas del Texto

Refundido. Precio 100.000 euros, Normas: 2% por cada año de duración, $20 \times 2\% = 40\%$ del valor del inmueble (600.000 euros) = 240.000 euros, que será la base imponible. El tipo de gravamen, el 1%. La cancelación, después de los 20 años, no sujeta a IVA, ni a TPO ni a AJD, pues no se precisa escritura pública.

b) El señor A, particular, constituye a favor del señor B un derecho usufructo vitalicio sobre una vivienda de su propiedad. Escritura pública en Valencia. El señor B tiene 50 años. Se declara un valor en pleno dominio de 200.000 euros. Formalización el 1 de febrero de 2003. El 1 de mayo de 2003 fallece el señor B y el señor A presenta instancia al Registro de Propiedad para cancelar el usufructo, valorándolo en 78.000 euros.

- **Constitución usufructo sujeta a TPO, propietario constituyente no es sujeto pasivo de IVA y aunque lo fuera se refiere a vivienda. El sujeto pasivo, el señor B. La base imponible, 39% sobre 200.000 = 78.000 euros. El tipo de gravamen, el 7%.**
- **Cancelación usufructo, sujeta a TPO pues la constitución también está sujeta. El sujeto pasivo, el señor A. La base imponible, valor del usufructo con independencia de su duración efectiva y referido al momento del fallecimiento. El tipo de gravamen, el 7%.**

17. EL DERECHO REAL DE USO Y HABITACIÓN

El señor A vende al señor B el derecho de aprovechamiento durante una semana al año de un apartamento sito en Benidorm por 20.000 euros. Se formaliza ante notario de Madrid, el 12 de diciembre de 2003.

Transmisión no sujeta a IVA y sujeta a TPO como constitución onerosa de derecho real. El sujeto pasivo, el señor B. La base imponible, 20.000 euros, y el tipo de gravamen, el 4%.

18. ARRENDAMIENTOS

a) La sociedad A alquila al señor B una vivienda por plazo de 1 año, por renta anual de 6.000 euros, pagaderos en mensualidades. Formalización en documento privado el 1 de febrero de 2003. Vivienda en Carcagente.

Arrendamiento sujeta a TPO pues es una operación sujeta y exenta de IVA al destinarse a vivienda. El sujeto pasivo, el señor B, arrendatario. El devengo, la fecha del documento privado. La base imponible al tratarse de arrendamiento de vivienda aun-

que la duración pactada sea de 1 año, el arrendatario tiene derecho a permanecer un mínimo de años (art. 9 Ley Arrendamientos Urbanos), por lo que se debe aplicar la norma de sujeto a prórroga forzosa y computar una renta de 3 años, $6.000 \times 3 = 18.000$. La escala de gravamen, artículo 12 del Texto Refundido: Hasta 7.692,96 30,77 euros; Resto a 0,024040 euros, por cada 6,01, 41,23 euros, en total 72 euros.

b) El señor A, particular, arrienda a la sociedad B una nave industrial por renta anual de 100.000 euros y con duración de 1 año. La nave está en Sagunto. Formalización escritura pública.

Arrendamiento sujeto y no exento de IVA. El señor A es sujeto pasivo de IVA ocasional como arrendador y el arrendamiento es para uso distinto del de vivienda. Al formalizarse en escritura pública, inscribible, cuota gradual de AJD. El sujeto pasivo, la sociedad B, arrendataria. El devengo, la fecha de escritura. La base imponible, el importe total de la renta a satisfacer. El tipo de gravamen, el 1%.

19. DIVISIÓN MATERIAL SEGUIDA DE DISOLUCIÓN DE COMUNIDAD

El señor A propietario de un local comercial de 300 metros divide materialmente el mismo en 2 fincas registrales independientes. El local se encuentra en Valencia. La operación se formaliza el 1 de febrero de 2004 ante notario de Madrid. Se declara un valor de todo el local de 300.000 euros y de cada finca resultante de la división de 150.000 euros.

La división sujeta a AJD. El sujeto pasivo, el señor A. La base imponible, el valor declarado por el total de la finca. El tipo de gravamen, el 1%.

20. AGRUPACIÓN DE FINCAS HIPOTECADAS

Los señores A, B y C agrupan por ser colindantes para formar una única finca registral 3 fincas de su respectiva propiedad, quedando el señor A copropietario del 50% de la finca agrupada, el señor B copropietario del 25% y el señor C del restante 25%. El señor A es propietario de un solar de 1.000 m² de 200.000 euros de valor declarado. El señor B es propietario de un solar de 500 m² de 100.000 euros de valor declarado, igual que el señor C. Operación formalizada el 1 de febrero de 2004, ante notario de Valencia.

Sujeción a AJD. Los sujetos pasivos, A, B y C. La base imponible, el valor declarado de la total finca resultante de la agrupación, 400.000 euros. El tipo de gravamen, el 1%. El condominio resultante de la agrupación no supone liquidación adicional.

21. PRÉSTAMOS

¿Cómo tributan los préstamos en el sistema fiscal español?

Concepto

En virtud del artículo 1.740 del Código Civil, un préstamo, en general, es un contrato por el que una de las partes entrega dinero u otra cosa fungible, obligándose quien lo recibe a devolverlo en los plazos y condiciones pactados.

Asimismo, un préstamo hipotecario es aquel por el que como garantía de devolución del préstamo se constituye una hipoteca sobre un bien inmueble o mueble.

En función del tipo de interés aplicable al préstamo, éstos pueden ser:

DE INTERÉS FIJO: es un tipo de préstamo en el que las partes acuerdan un interés fijo que permanece inalterable durante toda la vida del préstamo. Este tipo de préstamos permite saber de antemano cuánto tendremos que pagar todos los meses o trimestres, pero presenta el inconveniente de que no nos podremos beneficiar de una posible bajada de los tipos de interés.

DE INTERÉS VARIABLE O MIXTO: el primero es un tipo de préstamo en el que el interés varía cada cierto tiempo (el que se pacte, normalmente seis meses o al año) en función de una variable o índice de referencia que se ha pactado en el contrato. El interés en este tipo de préstamos está formado por ese índice de referencia más un diferencial que aplica el banco o caja. El segundo es un tipo de préstamo igual al anterior, con la única salvedad de que durante un período de tiempo (generalmente seis meses o un año) el interés es fijo, y transcurrido ese período el interés es variable. Estos tipos de préstamos presentan ventajas e inconvenientes, así nos beneficiaremos en caso de una posible bajada de los tipos de interés, y por el contrario nos perjudicaremos si ocurre lo contrario.

Los *índices de referencia* en los préstamos hipotecarios son los siguientes:

MÍBOR: es el precio del dinero en el mercado interbancario de Madrid, esto es, el precio al que los bancos y cajas se prestan dinero mutuamente. Este índice es publicado diariamente por el Banco de España, si bien, desde el 1 de enero de 1999, no se pueden firmar contratos referenciados al MÍBOR.

EURÍBOR: representa el precio del dinero en el mercado interbancario del euro, y se define como la media aritmética simple de los valores diarios de los días con mercado de cada mes del tipo de interés publicado por la Federación Bancaria Europea para las operaciones de depósito en euros a plazo de un año.

IRPH (Índice de Referencia de Préstamos Hipotecarios): este índice es publicado por el Banco de España y representa la media de los tipos de interés de los préstamos hipotecarios nuevos a plazo superior a tres años de las entidades a que se refieren (IRPH Bancos, IRPH Cajas, IRPH conjunto de Bancos y Cajas).

ÍNDICE ACTIVO DE REFERENCIA CECA: creado por la Confederación Española de Cajas de Ahorro, es el tipo medio calculado a partir de los tipos aplicados a las operaciones de préstamos personales de un año a menos de tres años, y de los préstamos con garantía hipotecaria para adquisición de vivienda libre a un plazo a partir de tres años.

Documentación solicitada por las entidades financieras.

Cuando el prestamista es una entidad financiera (banco, caja de ahorros, cooperativa de crédito) la documentación que exigen al prestatario varía en función de su condición.

PARTICULARES

- Copia del DNI o Tarjeta de Residencia.
- Copia de la escritura de propiedad de la finca a hipotecar inscrita en el Registro de la Propiedad.
- Nota simple de la finca a hipotecar.
- Últimas declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).
- Si están casados, separados o divorciados, o bien tienen capitulaciones matrimoniales, Certificación del Registro Civil y copia de la escritura pública de capítulos matrimoniales.
- Información económica adicional: cuentas y depósitos, declaración de patrimonio...

AUTÓNOMOS

- Toda la documentación anterior.
- Copia del alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE).
- Tres últimos pagos fraccionados del IRPF.
- Tres últimos pagos fraccionados del IVA o del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC).

SOCIEDADES

- Copia del CIF.
- Copia de la escritura de constitución o cualesquiera otra de modificación estatutaria.
- Copia de la escritura de poderes.
- Balance interno.
- Cuentas anuales presentadas en el Registro Mercantil.
- Impuesto sobre Sociedades (IS).
- Declaración de IVA o IGIC.
- DNI de los administradores.
- Información de entidades bancarias con las que opere.

Tributación de los préstamos en el ITP-AJD y en el IVA.*1. Sujeción.*

La formalización de préstamos constituye una operación sujeta al ITP-AJD, en su modalidad de TPO [de conformidad con el art. 7.1 B), del Texto Refundido, RDLeg. 1/1993 (TR)], cuando quien presta es un particular.

Por su parte, si el prestamista es un empresario o profesional, el préstamo constituye una prestación de servicios sujeta al IVA [conforme al art. 11.Dos.12.º de la Ley 37/1992 (LIVA)].

Una y otra tributación son mutuamente excluyentes, de tal forma que no estarán sujetos a TPO, los préstamos realizados por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad y, en cualquier caso, cuando constituyan prestaciones de servicios sujetas a IVA (art. 7.5 TR).

2. Exenciones.

Los préstamos realizados por particulares están exentos porque así lo declara el artículo 45.1 B) 15 del TR.

Por su parte, los realizados por empresarios o profesionales también están exentos en virtud del artículo 20.Uno.18.º c) de la LIVA.

Por lo tanto, en principio, la constitución de préstamos no supone carga impositiva alguna, ya que, si bien existe obligación de declararlos (ya que están sujetos), resultan exentos de tributación.

La exención de los préstamos y créditos en TPO e IVA es independiente de la forma en que se instrumente la operación:

- Póliza de préstamo o crédito, intervenida por Corredor de Comercio.
- Escritura pública de préstamo o crédito, otorgada ante notario.
- Documento privado de préstamo o crédito.
- Descubierto en cuenta corriente o excedidos en cuenta de crédito.
- Letras de cambio, firmadas por el prestatario como librado.
- Pagarés singulares, firmados por el prestatario como deudor.
- Otros activos de rendimiento implícito (bonos cupón cero).
- Activos de rendimiento explícito (bonos ordinarios y obligaciones).
- Activos de rendimiento mixto (bonos convertibles).

3. Préstamos garantizados constituidos por particulares.

Un análisis distinto merecen los préstamos garantizados mediante la constitución de un derecho real (es el caso más frecuente cuando se realizan fuera del ámbito familiar).

Por un lado, el artículo 7.1 B) del TR, ya mencionado, establece la sujeción de la constitución de derechos reales (entre otros, la hipoteca, la prenda o la anticresis) y de las fianzas.

Por otro, el artículo 15.1 del TR establece que la constitución de fianzas y de los derechos reales de hipoteca, prenda y anticresis, en garantía de un préstamo, tributarán, exclusivamente, por el concepto de préstamo.

Hay que hacer notar en este punto que nos referimos al ITP-AJD y por lo tanto a préstamos realizados por particulares, los cuales, según hemos visto, resultarán exentos de tributación con independencia de que estén garantizados o no.

Se exige, no obstante, en el artículo 25.1 del Reglamento del Impuesto, Real Decreto 828/1995 (RITP-AJD), que la constitución de préstamos y la de la garantía deben ser simultáneos, o bien haberse previsto ésta en la constitución de aquél.

Para el caso en que no se diera la citada simultaneidad o previsión, habría que estar a la condición del prestatario para determinar la tributación de la garantía.

Si el prestatario fuera particular, la constitución de la garantía tributaría al 1% [art. 11.1.c) TR] y si fuera un empresario o profesional, estaría sujeta a IVA [aunque exenta en virtud del art. 20.Uno.18 f) LIVA] y además, aquellas garantías documentadas notarialmente e inscribibles (hipoteca y anticresis) estarían sujetas a la modalidad de AJD y tributarían al tipo establecido en la Comunidad Autónoma correspondiente, y si no se hubiera ejercitado la potestad normativa, al 0,50%, tipo supletorio estatal (art. 31.2 TR).

4. Préstamos garantizados constituidos por empresarios o profesionales.

Cuando el prestamista, como tal, es sujeto pasivo del IVA, estamos en presencia de un préstamo mercantil, sujeto a IVA. Ello ocurre en los siguientes casos:

- Cuando el prestamista es una sociedad mercantil, sea cual fuere su actividad.
- Cuando el prestamista es un empresario o profesional individual y realiza la operación de préstamo dentro del ámbito empresarial o profesional.

Un empresario o profesional individual no realiza una operación sujeta a IVA cuando presta dinero fuera del desarrollo de su actividad empresarial o profesional. Actúa como particular respecto de todo aquello que no constituye su actividad habitual.

Si el contrato se documenta notarialmente, habrá que analizar su tributación por el gravamen de AJD, que recae sobre:

- Primeras copias de escrituras.
- Que tengan por objeto cantidad o cosa valuable.
- Contengan contratos inscribibles en el Registro de la Propiedad.
- Y resulten no sujetos a TPO.

En IVA, no existe una norma paralela al artículo 15.1 TR, el cual supondría la no tributación por AJD de los préstamos garantizados; por lo tanto, la garantía otorgada notarialmente que resulte inscribible tributará por AJD.

Esta tributación no ha sido una cuestión pacífica, tal y como a continuación veremos:

A) El criterio de los Tribunales Superiores de Justicia.

Se dictaron algunas sentencias [como la de 21 de abril de 1988, de la Audiencia de Oviedo, la de 29 de mayo de 1992 del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja (NFJ001672) y la de 5 de febrero de 1993, del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía] según las cuales la redacción dada al artículo 48.1.B) 19 TR [actual 45.1 B) 15] por la LIVA y por la Ley de Presupuestos para 1988, llevaba a la exención total de los préstamos, hipotecarios o no, tanto en TPO como en AJD. Dicen estas sentencias que, dado que ese precepto se incluye en las disposiciones comunes del TR, se trata de una exención concedida sin limitaciones y afecta tanto a TPO como a AJD.

B) El criterio del Tribunal Supremo.

Sin embargo, el Tribunal Supremo invalidó esta doctrina. La sentencia de 2 de octubre de 1989 [dictada en recurso extraordinario de apelación en interés de la ley (NFJ000610)], y ratificada por otras posteriores, como las de 3 de enero de 1991 (NFJ001056), 4 de febrero de 1991 (NFJ001093) y 9 de octubre de 1992 (NFJ002016), sienta como doctrina que los préstamos hipotecarios de naturaleza empresarial (como son los concedidos por Bancos y Cajas), sujetos y exentos de IVA, deben tributar en AJD.

El Tribunal Supremo establece en sentencias dictadas en interés de ley que el artículo 48.1 B) 19 del TR [actual 45.1 B) 15], sólo otorga exención en TPO y no en AJD y que una cosa es el préstamo (exento en TPO) y otra bien distinta la escritura pública en que se documenta el préstamo hipotecario (que debe tributar en AJD).

Por su parte, la Administración mantuvo siempre el criterio de la no exención en cuanto a la cuota gradual de AJD, criterio que recoge expresamente en el artículo 74.2 del RITP-AJD.

En este mismo sentido, la reciente modificación del artículo 30 del TR por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, permite abundar aún más en la tributación de los préstamos hipotecarios por la cuota gradual de AJD.

5. *La base imponible.*

Nos referiremos a los préstamos garantizados constituidos por empresarios o profesionales, ya que, como hemos visto, los préstamos realizados por particulares están exentos. No estará de más, sin embargo, mencionar que en los préstamos, sin otra garantía que la personal del prestatario, en los asegurados con fianza y en los contratos de reconocimiento de deudas y de depósito retribuido (estos dos últimos, se asimilan al préstamo), la base imponible será el capital de la obligación o valor de la cosa depositada [art. 10.2 j) TR].

El artículo 10.2 c) TR establece que las hipotecas, prendas y anticresis, se valorarán en el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otro concepto análogo.

Las hipotecas, con mucha la garantía más utilizada, constituidas a favor de los bancos, suelen incluir cuatro conceptos:

- Principal.
- Intereses ordinarios.
- Intereses de demora.
- Costas.

La base imponible estará constituida por la suma de todos ellos, pero habrá que tener en cuenta que la hipoteca no puede garantizar los intereses de más de cinco años (art. 44 del RITP-AJD).

6. Sujeto pasivo.

Aunque el artículo 8 del TR establece que en la constitución de derechos reales el sujeto pasivo será aquel en cuyo favor se realice el acto [apartado c)] y en la constitución de fianzas el sujeto pasivo será el acreedor afianzado [apartado e)], aunque el primer párrafo del artículo 68 del RITP-AJD, referido a los documentos notariales, establece que el sujeto pasivo será el adquirente del derecho o aquellos en cuyo interés se expidan, el segundo párrafo de dicho artículo, establece que en la constitución de préstamos con garantía se considerará adquirente (y por lo tanto sujeto pasivo) al prestatario.

SUPUESTO A:

PRÉSTAMO EFECTUADO POR UN PARTICULAR

Don Pedro, administrador de una empresa, piensa casarse y necesita comprar un piso. No dispone de los medios suficientes para pagar la entrada, 365.060 euros. A tal fin, su padre, don Ramón, dueño de una cafetería, le adelanta el dinero, entregando al vendedor del piso un cheque conformado contra su cuenta corriente. Dicha entrega se efectúa el 1 de agosto de 2005.

Don Pedro se compromete con su padre a devolverle la cantidad prestada en 3 años, y satisfacerle un 3% de interés. Este préstamo se formaliza en documento público.

TRATAMIENTO FISCAL

Prestamista particular: sujeto a TPO y exento [arts. 7.1 B) y 45.I B) 15 TR y arts. 10.1 B) y 88.I B) 15 del RITP-AJD].

No procede tributación por AJD puesto que el documento no es inscribible (art. 31.2 TR y arts. 72 y 74 del RITP-AJD).

SUPUESTO B:**PRÉSTAMO EFECTUADO POR UN SUJETO PASIVO DE IVA (I)**

La sociedad «ACSA, S.A.», de las que son socios don Pedro y don Ramón, se dedica a la confección de pantalones vaqueros. El 1 de agosto de 2005 ha contratado con el Banco Exterior:

- Una póliza de crédito para poder hacer frente a los pagos a proveedores. El techo de dicha póliza es 300.506 euros. Su duración es de un año, y el tipo de interés es de un 8%.
- Una línea de descuento, para descontar las letras de cambio recibidas de sus clientes. El techo de descuento es de 360.607 euros. La duración del descuento es también de un año, y el tipo de descuento anual es del 8%.

Don Pedro y don Ramón, y las esposas de ambos, avalan personalmente a la sociedad ante el banco en las dos operaciones citadas.

TRATAMIENTO FISCAL

Son prestaciones de servicios sujetas a IVA y exentas, lo que determinaría la tributación por AJD, si se dan las condiciones de sujeción previstas.

El descuento de letras de cambio puede ser considerado como una operación de crédito (exenta de IVA) o como una cesión de créditos (también exenta de IVA).

Así pues, tanto la concesión del crédito como la línea de descuento son prestaciones de servicios, sujetas a IVA y exentas, artículo 20.1.18.º LIVA.

El documento en que se formalizan tales operaciones no tributa por AJD por no resultar inscribible en los Registros que el artículo 31.2 TR señala (considerando que se documentara en una escritura pública).

La fianza en garantía de un préstamo, otorgados simultáneamente o prevista la primera en el segundo, tributa exclusivamente como préstamo, por lo que se encuentra exento en TPO.

SUPUESTO C:**PRÉSTAMO HIPOTECARIO EFECTUADO POR UN SUJETO PASIVO DE IVA (II)**

La sociedad «XXX, S.A.» adquiere un inmueble por 1.500.000 euros. Para la financiación de esta adquisición acude a un préstamo con garantía hipotecaria sobre el inmueble adquirido, otorgado por el Banco «CCC» y que se firma el mismo día aunque en escritura diferente.

El importe del préstamo es de 1.000.000 de euros, con un plazo de cinco años, un tipo de interés del 6% y un importe de gastos del 10%.

.../...

.../...

TRATAMIENTO FISCAL

El prestamista es una sociedad mercantil (una entidad financiera), por tanto se trata de un préstamo mercantil y constituye una prestación de servicios, sujeta a IVA, y exenta [art. 20.Uno.18.º c) LIVA].

En cuanto a la hipoteca en garantía del préstamo, como el dueño de la finca hipotecada (hipotecante) es un sujeto pasivo de IVA (la finca es un activo de su negocio), la constitución de la hipoteca es una prestación de servicios (de garantía), sujeta a IVA. Sin embargo, hay exención en IVA puesto que, según el artículo 20.Uno.18.º f) LIVA son operaciones exentas la prestación de fianzas, avales, cauciones y demás garantías reales (como la prenda y la hipoteca) y personales.

El préstamo hipotecario se documenta forzosamente en escritura pública y se inscribe en el Registro de la Propiedad. Dicha escritura, en cuanto que contiene un acto inscribible en el Registro (constitución de hipoteca), está llamada a tributar en AJD al 0,50% (tipo estatal, o al tipo aprobado por la correspondiente Comunidad Autónoma), en virtud del artículo 31.2 TR y artículo 74.2 RITP-AJD.

Hecho imponible: formalización en escritura pública de un préstamo garantizado con hipoteca constituida por un sujeto pasivo de IVA.

Sujeto pasivo: el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellas en cuyo interés se expidan, en este caso la sociedad «XXX, S.A.» (art. 29 TR y art. 68, segundo párrafo del RITP-AJD, que señala expresamente al prestatario como sujeto pasivo).

Base imponible: al tratarse de un préstamo garantizado con hipoteca, debe observarse lo dispuesto en el artículo 30.1 del TR, que recoge que la base imponible será: «el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otros conceptos análogos. Si no constare expresamente el importe de la cantidad garantizada, se tomará por base el capital y tres años de intereses».

$$1.000.000 + (6\% \text{ s/ } 1.000.000 \times 5) + 10\% \text{ s/ } 1.000.000 = 1.400.000 \text{ euros}$$

Cuota tributaria: 0,50% s/ 1.400.000 = 7.000 euros.

Devengo: el día en que se otorga la escritura pública [art. 49.1 b) TR y art. 92.1 b) del RITP-AJD].

Declaración: autoliquidación a presentar por la sociedad «XXX, S.A.» en el modelo propio de la respectiva Comunidad Autónoma, a presentar en el plazo de 30 días hábiles desde la fecha del devengo [arts. 102 y 107 del RITP-AJD].

Lugar de presentación: Comunidad Autónoma donde radique el Registro Público en que se deba inscribir el acto [art. 25.2.2.º A) Ley 21/2001].

TRIBUTACIÓN	LA INCLUSIÓN DE LAS SUBVENCIONES EN LA PRORRATA	Núm. 83/2005
--------------------	--	-------------------------



JAVIER BAS SORIA

*Inspector de Hacienda del Estado
Profesor del CEF*

(A propósito de la STJCE de 6 de octubre de 2005, asunto C-204/03) *

1. INTRODUCCIÓN

La Unión Europea se ha configurado como un sujeto particular entre los actores del Derecho Internacional por su capacidad innovativa en el mundo del Derecho, independientemente de la voluntad de los Estados miembros que la forman. Así, los Tratados constitutivos contienen pocas cláusulas materiales, que, en la mayoría de los casos, fijan y definen objetivos y finalidades que le son propias y definen los medios normativos a través de los cuales se desarrollará su actividad. La puesta en práctica de esos objetivos se confía a las instituciones comunitarias que disponen de poder normativo. Este poder decisorio de las instituciones se expresa a través de los reglamentos, directivas y decisiones.

El artículo 249 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea (en adelante, TCE) establece: «Para el cumplimiento de su misión, el Parlamento Europeo y el Consejo conjuntamente, el Consejo y la Comisión adoptarán reglamentos y directivas, tomarán decisiones y formularán recomendaciones o emitirán dictámenes, en las condiciones previstas en el presente Tratado». El párrafo tercero del citado artículo 249 del TCE configura la directiva, dentro de estos instrumentos normativos, en los siguientes términos: «La directiva obligará al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse dejando, sin embargo, a las autoridades nacionales la elección de las formas y de los medios».

La característica fundamental de la Directiva es, pues, que impone una obligación de resultado comunitario a los Estados, dejando a los mismos la elección de las formas y los medios para obtener dicho resultado. Su propósito es aproximar o armonizar el contenido de las disposiciones normativas nacionales de los Estados miembros, sin imponer una uniformidad de éstas. Surge, por tanto, la necesidad de transponer la norma al ordenamiento interno mediante los mecanismos normativos que el Estado en cuestión considere pertinentes.

* Véase el texto íntegro de esta Sentencia en la *Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas, Jurisprudencia)*. CEF. Núm. 272 (noviembre 2005) o en Normacef Fiscal (NFJ020809).

Esta necesidad de transposición del Derecho comunitario, así como todos los demás casos de conflicto entre las normas nacionales y comunitarias, se han solucionado mediante la afirmación de dos principios generales fundamentales en la aplicación del Derecho comunitario: la primacía del Derecho comunitario (sostenida por primera vez en la Sentencia de 15 de julio de 1964, asunto 6/64, *Costa vs. ENEL*) y el efecto directo (proclamado en la STJCE de 5 de febrero de 1963, asunto 26/62, *Van Gend und Loos*). En particular, la primera de estas reglas exige una aplicación uniforme e incondicionada del Derecho comunitario en todos los Estados miembros, por lo que las normas comunitarias prevalecen sobre las normas internas incompatibles con ellas.

Consecuentemente con estas consideraciones, muchos son los procedimientos consagrados en el ámbito comunitario para garantizar el acomodo de la normativa y de las actuaciones de las Administraciones a las exigencias del Derecho comunitario. De entre todos ellos, conviene destacar especialmente dos: los recursos prejudiciales y los recursos de incumplimiento.

La cuestión prejudicial es el instrumento básico de colaboración entre las jurisdicciones nacionales y la jurisdicción comunitaria que permite a las primeras instituirse como jueces comunitarios, manteniendo la unidad interpretativa del Derecho comunitario, mediante la petición de un pronunciamiento al Tribunal de Luxemburgo sobre la interpretación o validez de los Tratados o de los actos de las instituciones adoptados en virtud. Se produce así un reparto de competencias entre el Tribunal de las Comunidades, que ostenta las relativas a la declaración sobre la interpretación y validez del Derecho comunitario, y los Tribunales nacionales, a los que corresponde la aplicación del derecho al caso concreto. El TJCE no se pronuncia directamente sobre la validez de las normas nacionales, ni sobre el posible incumplimiento de las obligaciones derivadas de los Tratados por parte de los Estados miembros, limitándose a declarar la validez e interpretación de las disposiciones del Derecho comunitario, correspondiendo a los órganos judiciales que han planteado la cuestión prejudicial la obligación de dejar inaplicada la norma contraria al Derecho comunitario, para resolver el caso concreto, sin perjuicio de otras obligaciones posteriores.

El recurso de incumplimiento se fundamenta en la obligación de los Estados miembros a adoptar todas las medidas generales o particulares apropiadas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones resultantes del Tratado y de los actos de las instituciones. Los incumplimientos de esta obligación pueden derivar tanto de comportamientos activos, consistentes en la adopción de disposiciones contrarias a los objetivos del Tratado, como de comportamientos pasivos, por omisión o abstención de la obligación de actuar que pesa sobre los mismos. Cuando la Comisión u otro Estado miembro estiman que un Estado miembro ha incumplido sus obligaciones podrán demandarlo ante el Tribunal de Justicia (art. 226 TCE). Éste, en su fallo, declarará que el Estado miembro ha incumplido sus obligaciones, aunque no puede, por sí mismo, anular o derogar las disposiciones del Estado miembro que ocasionan dicho incumplimiento. El alcance de la resolución es puramente declarativo, quedando el Estado miembro en cuestión obligado a adoptar todas las medidas apropiadas para la ejecución de la sentencia del Tribunal que declara el incumplimiento, que deben comprender la eliminación del incumplimiento y de sus consecuencias pasadas y futuras.

Ante la práctica ausencia de consecuencias que tenía en muchos casos la constatación de los incumplimientos, el Tratado de Maastricht introdujo un nuevo artículo en el Tratado CEE (actualmente, art. 228 TCE) permitiendo que si la Comisión estimase, transcurrido un período de tiempo

prudencial, que un Estado no ha adoptado las medidas exigidas por una sentencia que declara el incumplimiento, podrá someter la cuestión al Tribunal, proponiendo una sanción, de tal forma que, si éste estima que el Estado ha incumplido las obligaciones que derivan de su sentencia declarativa del incumplimiento, puede imponerle una sanción al estado infractor, sobre la base de la propuesta de la Comisión.

2. LA SENTENCIA DE 6 DE OCTUBRE DE 2005, ASUNTO C-204/03, COMISIÓN CONTRA ESPAÑA

2.1. El marco normativo.

En el caso de la sentencia que nos ocupa, la cuestión litigiosa trasladada al Tribunal por la Comisión de la Unión Europea versaba sobre la normativa nacional relativa a la aplicación de la prorrata por los preceptores de subvenciones públicas.

La normativa comunitaria en este marco está constituida por la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios-Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA): base imponible uniforme (en adelante, Sexta Directiva). En cuanto a la deducción del Impuesto soportado, cuando se realicen conjuntamente operaciones que generan el derecho a la deducción y otras que no generan dicho derecho, la Sexta Directiva consagra la denominada «regla de prorrata», recogida en el artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva que señala que «en lo concerniente a bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción, enunciadas en los apartados 2 y 3, y operaciones que no conlleven tal derecho, sólo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas. Esta prorrata se aplicará en función del conjunto de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo, conforme a las disposiciones del artículo 19 (...)». Por su parte, en cuanto al cálculo de la citada prorrata y la inclusión para el mismo de las subvenciones, el mencionado artículo 19 de la Sexta Directiva señala que «la prorrata de deducción, establecida en el párrafo primero del apartado 5 del artículo 17, será la resultante de una fracción en la que figuren:

- en el numerador, la cuantía total determinada para el año natural del volumen de negocios, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, relativa a las operaciones que conlleven el derecho a la deducción, de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 17;
- en el denominador, la cuantía total determinada para el año natural del volumen de negocios, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, relativa a las operaciones reflejadas en el numerador y a las restantes operaciones que no conlleven el derecho a la deducción. Los Estados miembros estarán facultados para incluir igualmente en el denominador la cuantía de las subvenciones que no sean las enunciadas en la letra a) del apartado 1 del punto B del artículo 11».

La normativa nacional de transposición viene constituida por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA. El primero de los aspectos antes citados se encuentra regulado en el artículo 102, apartado uno, del citado texto legal (en su redacción dada por Ley 66/1997, de 30 de diciembre) que establece:

«La regla de prorrata será de aplicación cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho.

Asimismo, se aplicará la regla de prorrata cuando el sujeto pasivo perciba subvenciones que, con arreglo al artículo 78, apartado dos, número 3.º de esta Ley, no integren la base imponible, siempre que las mismas se destinen a financiar actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo.»

Por su parte, la forma de cómputo de las subvenciones en la prorrata se encuentra contenida en el artículo 104 de la citada Ley del IVA, regulando lo siguiente:

«El porcentaje de deducción a que se refiere el apartado anterior se determinará multiplicando por 100 el resultante de una fracción en la que figuren:

- 1.º En el numerador, el importe total, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción, realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda.
- 2.º En el denominador, el importe total, determinado para el mismo período de tiempo, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda, incluidas aquellas que no originen el derecho a deducir, incrementado en el importe total de las subvenciones que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 78, apartado dos, número 3.º de esta Ley, no integren la base imponible, siempre que las mismas se destinen a financiar actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo. Las referidas subvenciones se incluirán en el denominador de la prorrata en el ejercicio en que se perciban efectivamente, salvo las de capital, que se imputarán en la forma en que se indica en el párrafo siguiente. No se incluirán las citadas subvenciones en la medida en que estén relacionadas con las operaciones exentas o no sujetas que originen el derecho a la deducción.

Las subvenciones de capital se incluirán en el denominador de la prorrata, si bien podrán imputarse por quintas partes en el ejercicio en el que se hayan percibido y en los cuatro siguientes. No obstante, las subvenciones de capital concedidas para financiar la compra de determinados bienes o servicios, adquiridos en virtud de operaciones sujetas y no exentas del impuesto, minorarán exclusivamente el importe de la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas por dichas operaciones, en la misma medida en que hayan contribuido a su financiación.»

Los efectos de esta norma fueron matizados, durante el primer ejercicio de su aplicación, por la disposición transitoria vigesimosegunda de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, que dio nueva redacción a los citados artículos 102 y 104 de la Ley del IVA, en cuya virtud dicha norma no se aplicaría a las subvenciones concedidas antes del 1 de enero de 1998.

2.2. Las cuestiones controvertidas.

En la iniciación del procedimiento administrativo de infracción efectuada por la Comisión contra España dos cuestiones se identificaron como objeto de la litis:

- En primer lugar, la inclusión de los contribuyentes en la regla de prorrata como consecuencia de la percepción de subvenciones e independientemente de que las actividades realizadas generaran el derecho a la deducción total del impuesto.
- En segundo lugar, el tratamiento dispensado a las denominadas subvenciones específicas, en las que la minoración de las cuotas soportadas deducibles no se opera a través de la regla de la prorrata, sino a través de un mecanismo propio de exclusión de la deducibilidad del impuesto soportado en la parte de su coste que haya sido financiado por la subvención.

La Comisión entendía que la normativa española era contraria a la Sexta Directiva, según se deducía de una mera contrastación literal de ambas normas. En cuanto al primer punto, porque la Sexta Directiva exige, para la inclusión de las subvenciones en la prorrata, que el sujeto pasivo, por razón de las operaciones realizadas, no disponga del derecho a la deducción total del impuesto. En cuanto al segundo, simplemente se constata que la Sexta Directiva no contempla otro régimen para las subvenciones que el de su inclusión en la prorrata, por lo que veda la posibilidad de dispensar el tratamiento otorgado a las subvenciones específicas en la normativa española.

España, aceptando los alegatos de la Comisión en cuanto a la literalidad de la Sexta Directiva, amparaba su normativa en una mejor consecución de los objetivos perseguidos por el IVA, particularmente el relativo a la neutralidad del Impuesto. Así, se entendía que la consideración de las subvenciones para determinar el porcentaje de deducción a través de la regla de la prorrata, tanto si el sujeto realiza operaciones que generan el derecho a la deducción junto con otras que no generan el derecho a la deducción, como si no, determinaba la deducción de las cuotas soportadas en la misma medida en la que las actividades de los sujetos pasivos se financiaran en el mercado, no siendo deducibles aquellas cuotas correspondientes a las actividades que no se financiaran a través de la intermediación mercantil, sino por el sostenimiento público vía subvención. En cuanto a las subvenciones específicas, se trataba de una mejora normativa atendiendo, en función de la tipología de la subvención, a la forma de financiación del bien. El sujeto sólo podía deducir aquella parte del IVA soportado que hubiera financiado con sus propios recursos, mientras que no deduciría aquella parte que se hubiese financiado por el sector público mediante la concesión de una subvención para la adquisición del bien.

2.3. Las conclusiones del Abogado General.

En sus conclusiones, presentadas el 10 de marzo de 2005, el Abogado General ampara la posición de la Comisión y sostiene que la normativa española conlleva una limitación del derecho a deducción de cualquier sujeto pasivo que reciba subvenciones destinadas a financiar sus actividades empresariales o profesionales, consistente en la aplicación de una prorrateo cuyo denominador incluya dichas subvenciones. Entiende que la ampliación del ámbito de aplicación de la regla de prorrateo es claramente contraria al tenor literal de la Sexta Directiva, que se pronuncia claramente en el sentido de que sólo cabe aplicar la prorrateo de deducción prevista en el artículo 19 a una categoría concreta de sujetos pasivos: los que denomina «mixtos», por realizar indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conllevan tal derecho; a los que contraponen con los sujetos pasivos que denomina «totales», que son los que realizan únicamente operaciones con derecho a deducción, y a los que también se aplica la prorrateo con la normativa española.

Destaca, además, que la citada interpretación es contraria al espíritu del sistema armonizado del IVA, en la interpretación que viene realizando la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, que ha destacado que, «a falta de cualquier otra disposición que permita a los Estados miembros limitar el derecho a deducción conferido a los sujetos pasivos, este derecho debe ejercitarse inmediatamente respecto a la totalidad de los impuestos que hayan gravado las operaciones anteriores (...). Por ello, sólo se permiten excepciones en los casos previstos expresamente por la Directiva». Así, sostiene, la aplicación de la prorrateo a todos los sujetos pasivos que reciban subvenciones tiene precisamente como consecuencia la limitación del derecho a deducción en casos distintos de los previstos por la Directiva.

2.4. La Sentencia de 6 de octubre de 2005.

El Tribunal de Justicia sigue la línea sostenida por la Comisión y reproduce de una forma prácticamente literal las conclusiones del Abogado General, para terminar condenando el incumplimiento de España en las dos cuestiones litigiosas en su sentencia en los siguientes términos:

«Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Derecho comunitario y, en particular, de los artículos 17, apartados 2 y 5, y 19 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios-Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, al prever una prorrateo de deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado por los sujetos pasivos que efectúan únicamente operaciones gravadas y al instaurar una norma especial que limita el derecho a la deducción del IVA correspondiente a la compra de bienes o servicios financiados mediante subvenciones.»

3. LAS CONSECUENCIAS DE LA SENTENCIA DE 6 DE OCTUBRE DE 2005

3.1. Los efectos de los incumplimientos derivados de la normativa comunitaria.

El Tratado CEE se pronuncia, en su artículo 228, sobre los efectos declarativos de las sentencias por las que se declaran los incumplimientos y sus consecuencias en los siguientes términos:

«Si el Tribunal de Justicia declarare que un Estado miembro ha incumplido una de las obligaciones que le incumben en virtud del presente Tratado, dicho Estado estará obligado a adoptar las medidas necesarias para la ejecución de la sentencia del Tribunal de Justicia.»

No obstante, el Tribunal de Justicia ha profundizado en estas declaraciones, creando una doctrina propia sobre los efectos de las sentencias de declarativas de incumplimientos, constatando que los mismos suponen una merma en derechos de los sujetos de afectados por el contenido de una Directiva incumplida por los Estados miembros, que se manifiesta en un estado de incertidumbre en cuanto al contenido de sus derechos y las posibilidades de invocarlos constatable en tres vertientes: a) en la propia incertidumbre de los sujetos de derechos; b) en las actuaciones de los órganos administrativos, que por imperativo de su sometimiento pleno a Derecho vienen obligados a aplicar una norma contraria al Derecho comunitario; c) en la protección dispensada a los particulares por los órganos judiciales, que ante la norma nacional puedan verse inducidos a cometer un error en el enjuiciamiento del caso concreto. Por ello, resulta insuficiente la mera aplicación prevalente del Derecho comunitario sobre la normativa interna contraria al mismo, desplegándose toda una serie de efectos que deben conducir no sólo a la supresión de la norma contraria al Derecho comunitario, sino también a la reposición de la situación de los particulares.

Como consecuencia de ello, la jurisprudencia del TJCE ha subrayado la obligación para el Estado incumplidor no sólo de eliminar la normativa incompatible con el Derecho comunitario de su ordenamiento, sino a reparar los efectos ilícitos que hubiera podido producir la norma a sus ciudadanos [Ss. de 19 de noviembre de 1991 (Asuntos acumulados 6/90 y 9/90) Francovitch y Bonifaci y de 5 de marzo de 1996 (Asuntos acumulados 46/93 y 48/93), Factortame].

No obstante, este efecto no se extiende por igual en todos los casos. El Tribunal ha señalado tres condiciones que son necesarias y suficientes para que las Directivas produzcan efecto directo en las relaciones entre los estados y los ciudadanos, debiendo concurrir las mismas para que nazca el derecho a la reparación (STJCE de 6 de octubre de 1970, Asunto 33/70, Franz Grad): 1. El resultado de la Directiva infringida debe ser atribuir derechos a los particulares. 2. El contenido de dichos derechos tiene que estar suficientemente identificado en las disposiciones de la Directiva. 3. Tiene que existir un nexo de causalidad directa entre la infracción de la obligación que pesa sobre el Estado y el perjuicio sufrido por las personas a quienes se confíen los derechos. Dadas estas circunstancias que el Tribunal enuncia como condiciones para reconocer el efecto directo de una Directiva, surge la responsabilidad

del Estado infractor. La misma se configura como responsabilidad objetiva, derivada de la obligación que incumbe a los Estados miembros de adoptar las disposiciones y medidas necesarias para cumplir con las obligaciones del Tratado, sin que sea necesaria la existencia de culpa en el infractor.

En el ámbito tributario, esta incertidumbre y necesidad de reparación aparecen con especial intensidad, dado que cuando los ingresos del mismo, que deberían haberse percibido en las condiciones determinadas por la normativa comunitaria, hayan sido percibidos con infracción de la misma, y, por tanto, con infracción de su normativa habilitante, constituyen ingresos percibidos indebidamente por el Estado [conclusiones del Abogado General Reisch, en la STJCE de 27 de marzo de 1980 (Asunto 61/79), *Denkavit italiana*].

El Tribunal ha trasladado al ámbito tributario la doctrina establecida con carácter general para todos los supuestos de incumplimiento, determinando que el Estado miembro, siempre que las Directivas incumplidas sean suficientemente claras para desplegar efecto directo, está obligado a reparar el efecto dañino producido. Esta reparación se debe producir, de forma prioritaria aunque no exclusiva, mediante la devolución de los ingresos indebidos, ya que éste es un principio reconocido por el Derecho comunitario, y dicho derecho puede y debe ejercitarse frente a la Administración que ha gestionado los recursos [entre otras, Ss. de 16 de diciembre de 1960 (Asunto 6/60), *Jean Humblet*; 16 de diciembre de 1976 (Asunto 33/76), *Rewe*; 25 de febrero de 1988 (Asuntos acumulados 331/85, 376/85 y 378/85), *Jules Bianco*].

3.2. El procedimiento de restitución.

Con carácter general, en cuanto a las consecuencias de los incumplimientos, el Tribunal de Justicia ha ido desarrollando una doctrina en la que se va perfilando, cada vez, una mayor protección a los derechos que el particular obtiene del Derecho comunitario, realizándose de forma paralela una limitación a la autonomía de los sistemas nacionales.

El punto de partida viene constituido por el reconocimiento del principio de especificidad, en cuya virtud, al no existir regulación comunitaria sobre el procedimiento a aplicar, la resolución de la cuestión debe realizarse en función de lo dispuesto en el ordenamiento nacional, determinando éste los Tribunales competentes y regulando las modalidades de procedimiento de las acciones judiciales destinadas a asegurar la plena salvaguardia de los derechos que para los justiciables se derivan del Derecho comunitario. Además, se ha fijado un límite para las condiciones de fondo y forma fijadas por las diversas legislaciones nacionales para la reparación de los daños, de forma que la protección judicial que se dispense debe ser al menos igual que la prevista para las situaciones jurídicas similares ocasionadas por normas internas. Tampoco cabe, según el Tribunal, el establecimiento de cláusulas que hagan prácticamente imposible el ejercicio de los derechos.

Por lo que respecta al ámbito tributario, el Tribunal ha aplicado, con ciertas matizaciones, dicha doctrina general. En cuanto al procedimiento para hacer efectiva la devolución, en ausencia de regulación por el Derecho comunitario, corresponde al ordenamiento interno de cada Estado desig-

nar los órganos competentes y las modalidades procedimentales de los recursos que aseguren la salvaguarda de los derechos que para los particulares derivan del Derecho comunitario [Sentencia de 16 de diciembre de 1976 (Asunto 33/76), Rewe]. No obstante, dichas fórmulas no pueden resultar menos favorables que las correspondientes a recursos similares de carácter interno ni se pueden establecer plazos o modalidades que conduzcan a convertir, en la práctica, en imposible el ejercicio de los derechos que los jueces nacionales han de salvaguardar [Sentencia de 9 de noviembre de 1983 (Asunto 199/82), San Giorgio].

No obstante, el Tribunal ha reconocido la legitimidad de ciertas cláusulas limitativas de este derecho. Así, no imposibilita el ejercicio de la acción el establecimiento de unos plazos razonables para la prescripción de las acciones para recurrir, los cuales, en materia fiscal, constituyen la aplicación del principio fundamental de seguridad jurídica (Sentencia de 16 de diciembre de 1976, antes citada).

También se ha señalado por el Alto Tribunal que el Derecho comunitario no impide que sea tenido en cuenta el hecho de que la carga de los tributos indebidamente percibidos haya podido ser repercutida sobre otros operadores económicos o sobre los consumidores, limitando en estos casos la obligación de restitución al sujeto pasivo del tributo [Sentencia de 27 de febrero de 1980 (Asunto 68/79), Hans Just].

En desarrollo de esta consideración, el Tribunal ha manifestado que el Derecho comunitario tampoco impide que el sistema jurídico nacional rechace una restitución de tributos indebidamente percibidos, cuando entrañe un enriquecimiento sin causa para los titulares del derecho. Nada se opone, pues, a que las jurisdicciones tengan en cuenta el hecho de que los tributos indebidamente percibidos hayan podido ser incorporados al precio de las mercancías y repercutidos, por tanto, sobre los adquirentes. No se podrían considerar, en principio, contrarias al Derecho comunitario aquellas disposiciones nacionales que excluyan la devolución de impuestos o tributos percibidos en violación del Derecho comunitario cuando se demuestre que la persona sujeta al pago de tales tributos los ha repercutido efectivamente sobre otros sujetos (Sentencia de 9 de noviembre de 1983, antes citada).

Por contra, ha entendido el Tribunal que un Estado miembro no podrá subordinar la devolución de tributos nacionales percibidos en violación de las normas de Derecho comunitario a pruebas que hagan prácticamente imposible el ejercicio de este derecho, y ello incluso en el caso en que la devolución de otros impuestos percibidos en violación del Derecho nacional fuese sometida a iguales condiciones restrictivas.

En tal sentido, los Estados miembros no pueden exigir que los sujetos pasivos tengan que probar que no han repercutido las cantidades ingresadas, admitiendo, a estos efectos, exclusivamente la prueba documental de no haber realizado la repercusión (STJCE de 4 de marzo de 1988, antes citada).

Tampoco resulta posible la adopción de una normativa sobre devolución de ingresos indebidos a la que se otorgue un carácter retroactivo, de tal forma que reconocida la existencia de un incumplimiento y la obligación de reparar, debiendo, en consecuencia, ser devueltos los ingresos percibidos como consecuencia del incumplimiento, se dicte una normativa que establezca los plazos y condiciones a los que se supedita tal devolución.

Con estas precisiones, el Tribunal ha recogido la opinión de otras instituciones comunitarias, en particular, del Parlamento europeo, quien en su Resolución sobre la responsabilidad de los Estados en materia de aplicación y observancia del Derecho comunitario, aprobada el 9 de febrero de 1983, ha dicho que en el caso en que el Tribunal de Justicia haya declarado incompatibles con el Tratado determinados tributos, toda disposición legislativa nacional aprobada posteriormente y que limite el derecho a la devolución del montante de los tributos indebidamente percibidos –permitiendo así a los Estados miembros retener indebidamente el producto de dichos tributos indebidos– es incompatible con el espíritu de la Comunidad y debería ser derogada.

Como conclusión de esta exposición sobre el procedimiento, debemos destacar que la opción más adecuada resulta la aplicación de los procedimientos ordinarios de devolución que existan para supuestos de indebididad nacionales, a los que no cabe añadir condiciones o plazos que hagan imposible o menos efectiva la facultad de restitución, estando limitada esta obligación de restitución, exclusivamente, por aquellas cláusulas generales amparadas en principios generales del Derecho comunitario, como son la prohibición del enriquecimiento injusto o el de seguridad jurídica.

3.3. Los efectos de la Sentencia de 6 de octubre de 2005 y del artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva.

Como hemos señalado antes, no basta la constatación de un incumplimiento para que se genere el derecho a la devolución de los ingresos indebidos, debiendo requerirse, además, las condiciones necesarias para que las directivas tengan efecto directo. En particular, para que la directiva pueda tener efectos directos para los ciudadanos (pueden ser invocadas por los particulares ante los Jueces nacionales) se deben dar las siguientes circunstancias:

- Que los preceptos de las directivas sean claros, precisos e incondicionales que no quepa apreciación o discrecionalidad en su interpretación por parte de los Estados miembros.
- Efecto directo vertical (que la directiva afecte a una relación entre el Estado y un ciudadano) y que lo establecido en la directiva sea más beneficioso para el ciudadano que lo establecido por el Derecho interno.

En el presente caso, ambas condiciones se cumplen de una forma patente e indubitada, pues no cabe concluir de otra forma a la vista de las consideraciones del Abogado General y del Tribunal de Justicia:

«El artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva enuncia el principio del derecho a la deducción del IVA. Éste se aplica al impuesto soportado por la adquisición de los bienes o servicios que el sujeto pasivo utilice para las necesidades de sus operaciones gravadas.

(...)

Por tanto, las disposiciones del artículo 19, apartado 1, segundo guión, relativas a las subvenciones que no sean las enunciadas en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, esto es, a las subvenciones que no estén vinculadas al precio del bien o servicio suministrado y que no formen parte de la base imponible del IVA, deben ser interpretadas a la luz de dicho artículo 17, apartado 5. Pues bien, este último precepto sólo se refiere a los sujetos pasivos mixtos, como se desprende expresamente de su tenor literal. De ahí que el citado artículo 19, apartado 1, segundo guión, al no tratarse de una excepción aplicable a los sujetos pasivos mixtos y totales, únicamente permite limitar el derecho a deducción, mediante la toma en consideración de las subvenciones antes definidas, en el caso de los sujetos pasivos mixtos.

(...)

Por consiguiente, la norma general contenida en la Ley 37/1992, que amplía la limitación del derecho a deducción mediante su aplicación a los sujetos pasivos totales, introduce una restricción mayor que la prevista expresamente en los artículos 17, apartado 5, y 19 de la Sexta Directiva e incumple las disposiciones de dicha Directiva.

En lo que se refiere a la norma especial establecida por la citada Ley, basta con señalar que instaura un criterio de limitación del derecho a deducción que no está previsto en los artículos 17, apartado 5, y 19 de la Sexta Directiva ni en ninguna otra disposición de ésta. En consecuencia, tal criterio no está autorizado por la citada Directiva.»

Aún más claro resulta el pronunciamiento en cuanto a los efectos en el tiempo de la citada sentencia, que indica claramente el efecto directo del precepto controvertido de la Sexta Directiva, pues en sus alegaciones España había solicitado limitar los efectos de esta sentencia, de forma que desplegara los mismos para los hechos y actos nacidos con posterioridad a la misma, algo que rotundamente excluye el Tribunal en los siguientes términos:

«Por lo que respecta a la limitación en el tiempo de los efectos de la sentencia del Tribunal de Justicia que ha solicitado el Gobierno español, debe recordarse que sólo con carácter excepcional puede el Tribunal de Justicia, aplicando el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico comunitario, verse inducido a establecerla.

Para ello, como ha señalado el Abogado General en el punto 24 de sus conclusiones, es necesario que pueda acreditarse que las autoridades estatales fueron incitadas a adoptar una normativa o a observar una conducta contraria al Derecho comunitario en razón de una incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones comunitarias en cuestión (véase, en este sentido, la Sentencia de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Reino Unido, C-359/97, Rec. p. I-6355, apartado 92). Pues bien, en este caso no existía tal incertidumbre. No procede, por tanto, limitar los efectos en el tiempo de la presente sentencia.»

En consecuencia, según se desprende de este pronunciamiento, no cabe sino reconocer el efecto directo del mencionado artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva y, consecuentemente, la existencia del indebido comunitario a restituir por España. Especialmente destacable resulta, en el presente caso, el hecho de que, tratándose de una limitación en el derecho a la deducción, no cabrá oponer la cláusula de tratarse de un tributo repercutible.

4. ANÁLISIS DE LOS DISTINTOS SUPUESTOS Y VALORACIÓN SOBRE LA POSIBILIDAD DE OBTENER LA RESTITUCIÓN

4.1. Introducción.

La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, y el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, establecen que los sujetos pasivos del IVA deberán realizar por sí mismos la determinación de la deuda tributaria mediante declaraciones-liquidaciones cuyos períodos coincidirán con el trimestre o el mes natural.

Sobre estas declaraciones-liquidaciones se puede manifestar la facultad de comprobación de la Administración, bien sea a través de los procedimientos de comprobación desarrollados por los órganos de gestión, de verificación de datos [art. 131 de la Ley 58/2003, de 18 de diciembre, LGT: la Administración tributaria podrá iniciar el procedimiento de verificación de datos en los siguientes supuestos: a) Cuando la declaración o autoliquidación del obligado tributario adolezca de defectos formales o incurra en errores aritméticos. b) Cuando los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que obren en poder de la Administración tributaria. c) Cuando se aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma. d) Cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas] o de comprobación limitada (art. 136 de la Ley 58/2003: en el procedimiento de comprobación limitada la Administración tributaria podrá comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria) o de los procedimientos inspectores [art. 141 de la Ley 58/2003: la inspección tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a: a) La investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración. b) La comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios], resultando en todos los casos un acto administrativo que modifica la situación creada por la actuación tributaria del particular en ejercicio de la obligación de declarar.

Nos encontremos ante cualquiera de estos hechos jurídicos, acto administrativo o actuación del particular, los mecanismos de reacción frente a la situación creada por los mismos se recogen en el artículo 213.1 de la Ley 58/2003, de 18 de diciembre, General Tributaria que establece los siguientes

tes cauces frente a actos y actuaciones tributarios lesivos a los intereses de los ciudadanos: «Los actos y actuaciones de aplicación de los tributos y los actos de imposición de sanciones tributarias podrán revisarse, conforme a lo establecido en los capítulos siguientes, mediante:

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

Dicho precepto debe completarse con el artículo 216 de la LGT, que enuncia los distintos procedimientos especiales de revisión mencionados anteriormente: «Son procedimientos especiales de revisión los de:

- 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».

Pasaremos, a continuación, a examinar cada una de las situaciones posibles y los remedios jurídicos aplicables a las mismas.

4.2. Declaraciones-liquidaciones que no hayan sido revisadas.

Nos encontramos en el caso de obligados tributarios que presentaran sus declaraciones-liquidaciones aplicando la regla de prorrata como consecuencia de haber percibido, durante el ejercicio, subvenciones, así como aquellos que, por aplicación directa del artículo 104 de la Ley del IVA, excluyeran la deducibilidad del IVA soportado como consecuencia de la percepción de subvenciones específicas. Estas declaraciones-liquidaciones no deben haber sido comprobadas por la Administración.

En ambos casos el ordenamiento nos ofrece idéntica solución, tanto si como consecuencia de la incorrecta transposición y la disminución de las cuotas consideradas deducibles se originó un ingreso indebido, como si se originó una mera rectificación de la autoliquidación (en este caso, la declaración no arrojaba saldo a ingresar, sino que se había producido una menor devolución o cantidad a compensar de la que hubiera existido si no se hubiera aplicado la norma declarada contraria al Derecho comunitario), y es el procedimiento de devolución de ingresos indebidos. En este sentido, es claro el artículo 221 de la LGT, al establecer:

«Cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, podrá instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta ley.»

El citado artículo 120 de la misma ley señala:

«Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.

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

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de esta ley.»

La cuestión más controvertida estaría, sin lugar a dudas, en calificar esta rectificación como un ingreso indebido. Al respecto, el párrafo 1 del antes citado artículo 221 de la LGT no establece un concepto de los ingresos indebidos, limitándose a formular un listado de supuestos que se consideren incluidos dentro del concepto de ingreso indebido:

«El procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos se iniciará de oficio o a instancia del interesado, en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se haya producido una duplicidad en el pago de deudas tributarias o sanciones.
- b) Cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación.
- c) Cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción.
- d) Cuando así lo establezca la normativa tributaria.»

Dado que la lista de supuestos para instar la devolución de ingresos indebidos no se establece como *numerus clausus*, y que el TJCE ha declarado de forma clara que los ingresos originados

por la aplicación de una norma cuyo contenido sea contrario al Derecho comunitario son ingresos indebidos, resulta evidente que se podrá instar la rectificación ante el órgano competente de la Administración Tributaria por este procedimiento.

La única limitación que podemos encontrar en este supuesto viene impuesta por el principio de seguridad jurídica, y particularmente, por la regla de prescripción. Así, el artículo 66 de la LGT, relativo a los plazos de prescripción, dispone que «prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos: (...) c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías». Esta previsión se completa con el artículo 67, relativo al inicio del cómputo de dicho plazo, que señala que «en el caso c), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución derivada de la normativa de cada tributo o, en defecto de plazo, desde el día siguiente a aquel en que dicha devolución pudo solicitarse; desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido o desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación si el ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo; o desde el día siguiente a aquel en que adquiera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado». Como hemos destacado, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia no considera la aplicación de plazos de prescripción, amplios como los reseñados, como una limitación contraria al principio de reparación de los efectos del indebido comunitario por incumplimiento del Derecho comunitario.

4.3. Ingresos realizados en virtud de actos administrativos.

Dictado un acto administrativo, en virtud de la presunción de legalidad de éstos, despliega sus efectos de manera inmediata, debiendo los particulares reaccionar contra el mismo utilizando dos vías: la vía administrativa del recurso y la vía jurisdiccional. La nota diferencial de los recursos es su finalidad impugnatoria de actos preexistentes que no se estiman ajustados a Derecho. En este sentido, son una garantía para el administrado, pues le permiten reaccionar contra todo tipo de actos administrativos, pero se le someten a ciertos límites que atenúan el carácter garantista. Fundamentalmente, la exigencia de acudir a la vía administrativa de manera previa a la interposición de un recurso jurisdiccional, y la necesidad de dar cumplimiento a esta carga de previo recurso administrativo, dentro de los plazos brevísimos establecidos a tal efecto, sin la cual está vedado el acceso a la instancia judicial. Transcurridos los plazos necesarios para que un acto administrativo gane firmeza, durante los cuales un acto puede ser cuestionado invocando cualquier violación del ordenamiento, las posibilidades de revisión se restringen haciendo primar el principio de seguridad jurídica sobre el principio de legalidad.

A partir de estas consideraciones, debemos realizar una separación entre dos supuestos posibles de revisión de los actos administrativos por los que se hayan aplicado las reglas declaradas contrarias a la Sexta Directiva por la Sentencia de 6 de octubre de 2005:

- Revisión de actos que no hayan alcanzado firmeza.
- Revisión de actos firmes.

4.3.1. Revisión de actos que no hayan alcanzado firmeza.

Podemos diferenciar dos tipos de actos. En primer lugar, aquellos que, en el momento de dictarse la sentencia, se encontraran dentro del plazo para interponer recurso y que el mismo se haya interpuesto sobre la base de la sentencia dictada. Estos casos serán, lógicamente y por el ámbito temporal contemplado, los menos frecuentes. En segundo lugar, podemos encontrar actos administrativos de aplicación de los tributos, recurridos y pendientes de resolución en cualquier vía, administrativa o judicial, en los cuales la impugnación puede haberse suscitado por la aplicación de las normas controvertidas en la Sentencia de 6 de octubre de 2005 o por cualquier otra causa, pero en los que se diera aplicación de cualquiera de estas reglas.

En ambos casos, en virtud del principio de primacía del Derecho comunitario, no sólo las autoridades judiciales sino las administrativas, declarado el incumplimiento, deben dictar resolución contraria a la aplicación de la regla de la prorrata por la percepción de subvenciones o la minoración del impuesto soportado deducible por subvenciones específicas, pues el Derecho comunitario se impone al nacional que lo contradice.

Si bien no sería necesaria la alegación específica al respecto, sería conveniente, aun habiendo finalizado los plazos para formular alegaciones, que los interesados pusieran de manifiesto a los órganos decisores que se encuentran en una situación como la descrita y que, consecuentemente con el pronunciamiento del Tribunal de Luxemburgo, solicitan su aplicación y la anulación de los actos dictados por los órganos administrativos.

4.3.2. Ingresos en virtud de actos administrativos firmes.

Como hemos destacado, en estos casos se produce una pugna entre los principios de seguridad jurídica y el principio de legalidad de los actos administrativos e, inclusive, los principios de efectos directo y primacía del Derecho comunitario.

Entre los mecanismos de reacción que enuncian los artículos 213 y 216 de la LGT, se recogen numerosas limitaciones.

No caben los procedimientos ordinarios de revisión (el recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa), pues el acto administrativo ha alcanzado firmeza por el transcurso del plazo del mes para su interposición.

Por la propia naturaleza del hecho que ha determinado la liquidación, la aplicación de una norma jurídica, queda excluida la rectificación de errores, contemplada en el artículo 220 de la LGT, y cuyo alcance se encuentra restringido a los errores materiales, aritméticos o de hecho.

No cabe, tampoco, acudir a la vía que propugnábamos en el caso de las autoliquidaciones, aun cuando el tributo, en virtud del acto administrativo liquidado, haya resultado «indebidamente» per-

cibido, como consecuencia de la sentencia del Tribunal europeo: la devolución de ingresos indebidos y la rectificación; pues ambas quedan excluidas expresamente por el artículo 221 de la LGT en el caso de liquidaciones firmes:

«Cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 (se refiere a los procedimientos de revisión de actos nulos de pleno derecho, revocación y rectificación de errores) y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley.»

Si los actos de aplicación hubieran sido confirmados por resoluciones de los órganos económico-administrativos, se producen mayores limitaciones a la facultad recisora de la Administración, pues se excluye la revocación por el artículo 213, apartado 2, de la LGT («Las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos, así como los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones sobre los que hubiera recaído resolución económico-administrativa, no podrán ser revisados en vía administrativa, cualquiera que sea la causa alegada, salvo en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en el artículo 217, rectificación de errores del artículo 220 y recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley. Las resoluciones de los órganos económico-administrativos podrán ser declaradas lesivas conforme a lo previsto en el artículo 218 de esta ley»); limitaciones que alcanzan el grado máximo si la confirmación del criterio administrativo se hubiera producido por una sentencia judicial, en cuyo caso, desaparece totalmente, de acuerdo con el artículo 213.3 de la LGT, la posibilidad de revisión administrativa («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»).

Así planteada la cuestión, resultan como únicos cauces procedimentales para obtener la devolución en estos supuestos la declaración de nulidad de pleno derecho y la revocación, si bien limitada a los supuestos en los que no exista resolución de órgano económico-administrativo confirmando el acto de aplicación de los tributos. El propio Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, ampara esta posibilidad al dar, en su artículo 15, un cauce genérico para la constatación de la existencia de los ingresos indebidos:

«El derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos podrá reconocerse:

- a) En el procedimiento para el reconocimiento del derecho regulado en la sección 2.^a de este capítulo, cuando se trate de los supuestos previstos en el artículo 221.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- b) En un procedimiento especial de revisión.

- c) En virtud de la resolución de un recurso administrativo o reclamación económico-administrativa o en virtud de una resolución judicial firmes.
- d) En un procedimiento de aplicación de los tributos.
- e) En un procedimiento de rectificación de autoliquidación a instancia del obligado tributario o de otros obligados en el supuesto previsto en el apartado 3 del artículo anterior.
- f) Por cualquier otro procedimiento establecido en la normativa tributaria.»

En cuanto a la aplicabilidad de estos procedimientos en el presente supuesto, debe tenerse presente, en primer lugar, el carácter especial de la declaración de nulidad de pleno derecho, restringida a una serie de supuestos específicos contemplados de forma expresa en el artículo 217 de la LGT:

«Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos:

- a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.
- b) Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.
- c) Que tengan un contenido imposible.
- d) Que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.
- e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados.
- f) Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.
- g) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal.»

No puede sino reconocerse que la declaración del ilícito comunitario tiene difícil encaje en esta lista tasada, al no encontrarse prevista, de forma expresa y en norma legal, como causa de nulidad de las liquidaciones tributarias. Ante este hecho, se adivinan pocas perspectivas de éxito, sobre todo cuando el citado artículo 217 de la LGT refuerza dicho carácter especial de la nulidad de pleno derecho, permitiendo en los casos en los que no se alegue expresamente una de las causas citadas, una resolución sin necesidad de examinar la cuestión planteada:

«Se podrá acordar motivadamente la inadmisión a trámite de las solicitudes formuladas por los interesados, sin necesidad de recabar dictamen del órgano consultivo, cuando el acto no sea firme en vía administrativa o la solicitud no se base en alguna de las causas de nulidad del apartado 1 de este artículo o carezca manifiestamente de fundamento, así como en el supuesto de que se hubieran desestimado en cuanto al fondo otras solicitudes sustancialmente iguales.»

La revocación, si bien limitada en su alcance a aquellos supuestos en los que no exista resolución económico-administrativa, parece dar mejor cabida a estos supuestos según el concepto que de la misma da el artículo 219 de la LGT:

«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.

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.»

No obstante lo anterior, el mismo artículo impone dos importantes limitaciones, tanto por lo que respecta al plazo de su ejercicio («La revocación sólo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción»), aunque, ésta, como hemos visto, resulta compatible con las exigencias comunitarias en la devolución de los indebidos comunitarios; como por la posibilidad que se da a los particulares para invocarla, dejando en manos de la Administración el monopolio de su ejercicio («El procedimiento de revocación se iniciará siempre de oficio, y será competente para declararla el órgano que se determine reglamentariamente, que deberá ser distinto del órgano que dictó el acto»). Resultará, pues, fundamental, el ejercicio que haga la Administración de ese monopolio, para concluir que, de una forma satisfactoria, se ha atendido a la necesidad de indemnización como consecuencia del incumplimiento.

5. CONCLUSIONES

La Sentencia de 6 de octubre de 2005 ha declarado el incumplimiento de España de los artículos 17, apartados 2 y 5, y 19 de la Sexta Directiva al prever una prorrata de deducción del IVA soportado por los sujetos pasivos que efectúan únicamente operaciones que generan el derecho a la deducción y al instaurar una norma especial que limita el derecho a la deducción del IVA correspondiente a la compra de bienes o servicios financiados mediante subvenciones y ha constatado que el mismo reviste los requisitos de evidencia y claridad en el incumplimiento necesarios para que los preceptos de la Directiva gocen de efecto directo.

Como consecuencia de este hecho, y según la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo, el Estado español viene obligado no sólo a adaptar su legislación a lo señalado en la Sexta Directiva, sino a reparar el efecto perjudicial que este incumplimiento ha causado. Dicha reparación se debe concretar en la devolución de los ingresos percibidos por la aplicación de las normas que vulneraban el Derecho comunitario, que han devenido ingresos indebidos.

Para arbitrar dicha restitución se debe proceder con arreglo a la normativa nacional. Con carácter general, esta normativa nacional resulta suficiente para atender a las devoluciones de indebidos ocasionadas por el incumplimiento. No obstante, en el caso de actos firmes de aplicación de los tributos, la única posibilidad que brinda nuestro ordenamiento es la revocación, procedimiento que queda al arbitrio de la Administración.

El Tribunal Constitucional (TC) ha sostenido, en relación con una situación interna equiparable como es la declaración de inconstitucionalidad de una norma, un criterio restrictivo para su revisión. Podemos citar, entre otras, las Sentencias de 20 de febrero de 1989 y 28 de junio de 1994, en las que el TC señala que deben considerarse no susceptibles de revisión no sólo las situaciones decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, sino también, por exigencia del principio de seguridad jurídica, las establecidas por actuaciones administrativas firmes, pues la solución contraria perjudicaría a quien recurrió, sin éxito, ante los Tribunales, en comparación con aquel que no instó en tiempo y forma la revisión del acto dictado en aplicación de la disposición anulada. Aun cuando el Tribunal de Justicia de las Comunidades exige unos principios para la reparación del ilícito tributario comunitario equiparables a los aplicables en la normativa interna, resulta discutible que la Administración pueda realizar un uso restrictivo de su facultad de revocación en aplicación de esta doctrina, pues el TJCE ha sido tajante en esta sentencia excluyendo cualquier limitación temporal al alcance de su declaración de incumplimiento, y no parece que ésta pueda ampararse, ni tan siquiera, en cuestiones procedimentales como las planteadas en este estudio.

CONTABILIDAD	MODELOS DE VALORACIÓN DE DERECHOS SOBRE DEPORTISTAS PROFESIONALES: REVISIÓN CRÍTICA DE LA LITERATURA Y PROPUESTAS DE ACTUACIÓN	Núm. 84/2005
--------------	---	-------------------------

JOSÉ MORENO ROJAS

Catedrático de Escuela Universitaria. Departamento de Contabilidad y Economía Financiera. Universidad de Sevilla

FRANCISCO SERRANO DOMÍNGUEZ

Profesor Titular de Escuela Universitaria. Departamento de Contabilidad y Economía Financiera. Universidad de Sevilla

Este trabajo ha sido seleccionado y ha obtenido el **Accésit Especial Premio Estudios Financieros 2005** en la Modalidad de **CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS**.

El Jurado ha estado compuesto por: don Antoni SERRA RAMONEDA, don Oriol AMAT SALAS, doña Montserrat CASANOVAS RAMÓN, don Joan MONTLLOR I SERRATS, don Diego PRIOR JIMÉNEZ y don Enrique RIBAS MIRANGELS.

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

Extracto:

Los derechos sobre deportistas profesionales constituyen uno de los activos esenciales para las compañías deportivas, de ahí la trascendencia del adecuado reconocimiento y valoración de los mismos en los estados financieros. En este trabajo se plantea teóricamente el problema y se realiza una revisión crítica de la literatura existente sobre modelos de valoración de estos derechos hasta la actualidad, así como propuestas de actuación en el ámbito de la valoración y revelación de información sobre los mismos, de modo que las cuentas anuales de las entidades deportivas profesionales mejoren su relevancia y fiabilidad.

Palabras clave: valoración, activos intangibles, derechos sobre deportistas profesionales.

Sumario:

1. Introducción.
2. Planteamiento del problema. Reconocimiento de los derechos sobre deportistas profesionales como activos intangibles.
3. Revisión de la literatura sobre valoración de capital humano, aplicada a deportistas profesionales.
 - 3.1. Modelo de coste histórico.
 - 3.2. Modelos basados en el valor de los recursos humanos como generadores de beneficios futuros.
 - 3.2.1. Modelo de costes de reposición.
 - 3.2.2. Método del valor actual descontado.
 - 3.2.3. El modelo de LEV y SCHWARTZ.
 - 3.2.4. El modelo de coste de oportunidad.
 - 3.2.5. Método del valor económico.
4. Análisis crítico de la literatura sobre modelos específicos de valoración de derechos sobre deportistas.
 - 4.1. Antecedentes.
 - 4.2. El modelo de BIAGONI y OGAN.
 - 4.3. El modelo de valoración holandés.
 - 4.4. La valoración de los futbolistas en el Reino Unido.
 - 4.4.1. Método del coste histórico.
 - 4.4.2. Método del multiplicador de ingresos.
 - 4.4.3. Métodos basados en el mercado.
 - 4.5. La aportación de ORDÓÑEZ.
 - 4.6. La influencia de la normativa deportiva: el caso de la Fédération Internationale de Football Association (FIFA).
5. Conclusiones.
6. Propuestas de actuación.

Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

Los derechos sobre deportistas profesionales constituyen sin lugar a dudas uno de los activos más relevantes para las compañías deportivas, pues parece evidente que son los jugadores los principales elementos generadores de ingresos para estas entidades, hasta el punto de que se puede afirmar que existe una fuerte correlación entre el valor deportivo del equipo técnico y el valor económico del servicio-espectáculo ofrecido (ORDÓÑEZ, 2000, pág. 52).

En nuestra opinión, el destacado papel desempeñado por estos derechos justifica la realización de este trabajo, en el que se expone el planteamiento teórico de la cuestión y se realiza una revisión crítica de las aportaciones más significativas realizadas en el campo de los modelos de valoración de derechos sobre deportistas profesionales, presentando la situación actual en este terreno y llegando a la conclusión de la necesidad de reformar la normativa contable en este ámbito, con el objetivo de aumentar la relevancia de la información económica y financiera presentada por estas compañías.

Nuestro estudio se centra fundamentalmente en el fútbol profesional, debido a varias razones: (1) se trata del deporte que ha experimentado en el ámbito europeo el mayor desarrollo desde el punto de vista mercantil, (2) su trascendencia social es innegable, y (3) constituye la actividad deportivo-mercantil de referencia a la hora de regular jurídicamente otros deportes.

El trabajo se estructura de la siguiente manera: tras esta introducción, en el segundo apartado se realiza el planteamiento teórico de la cuestión, en el que se reflexiona sobre la consideración de los derechos sobre deportistas profesionales como activos intangibles, haciendo hincapié en los posibles problemas de valoración y revelación de información derivados de esta consideración, basándonos en la normativa internacional a este respecto. En el tercer apartado se realiza una revisión crítica de la literatura relativa a valoración de capital humano, analizando su posible aplicación a la valoración de deportistas. El cuarto apartado se destina al análisis crítico de modelos específicamente diseñados para la valoración de deportistas profesionales, finalizando con un apartado de conclusiones y otro de propuestas de actuación.

2. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA. RECONOCIMIENTO DE LOS DERECHOS SOBRE DEPORTISTAS PROFESIONALES COMO ACTIVOS INTANGIBLES

En los últimos años se ha producido un notable incremento de la investigación contable sobre intangibles, dado el acuerdo generalizado tanto en el ámbito académico como en el profesional acerca de la conveniencia de reflejar adecuadamente en la información financiera suministrada por las empresas la existencia real de este conjunto de activos que en muchas ocasiones son los principales elementos generadores de valor para las compañías. Sin embargo, frecuentemente los activos intangibles no son reconocidos en los estados financieros de acuerdo con su auténtica naturaleza, lo que redundaría en una potencial pérdida de relevancia de la información financiera. Este creciente interés ha traído consigo la realización de numerosos trabajos dedicados al análisis de diversos tipos de intangibles, tales como los de ABOODY y LEV (1998), EDVINSSON y MALONE (1999), ITTNER y LARCKER (1998), LEV y SOUGIANNIS (1996), SOUGIANNIS (1994), así como otros que analizan las variadas opciones de tratamiento contable de los mismos (CAÑIBANO *et al.*, 1999; LEV, 2001; STOLOWY *et al.*, 2001; STOLOWY y JENY-CAZAVAN, 2001). A nuestro entender, la relevancia económica del sector empresarial dedicado a la explotación del espectáculo deportivo es motivo suficiente para dedicar nuestra atención a la problemática de este tipo particular de activos intangibles.

A continuación realizamos un análisis de la problemática derivada del reconocimiento de los activos intangibles y su valoración, aplicado a nuestro ámbito de estudio.

La Norma Internacional de Contabilidad n.º 38 (NIC 38) ¹ define al activo inmaterial como «un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física, que se posee para ser utilizado en la producción o suministro de bienes y servicios, para ser arrendado a terceros o para funciones relacionadas con la administración de la entidad. Un activo es todo recurso:

- a) controlado por la empresa como resultado de sucesos pasados; y
- b) del que la empresa espera obtener, en el futuro, beneficios económicos».

Partiendo de esta definición, trataremos de demostrar que los derechos sobre jugadores profesionales, cualquiera que sea su procedencia, encajan dentro de la misma, de manera que se encuentra justificada la inclusión de los mismos dentro de los estados financieros de las entidades deportivas profesionales.

¹ El texto utilizado es el que aparece en el Diario Oficial de la Unión Europea de fecha 13 de octubre de 2003.

Para ayudarnos en el desarrollo de nuestra argumentación, utilizaremos la **figura 1**, elaborada por FLOWER (2000, pág. 46) para la identificación y reconocimiento de activos intangibles, basada en la NIC 38:

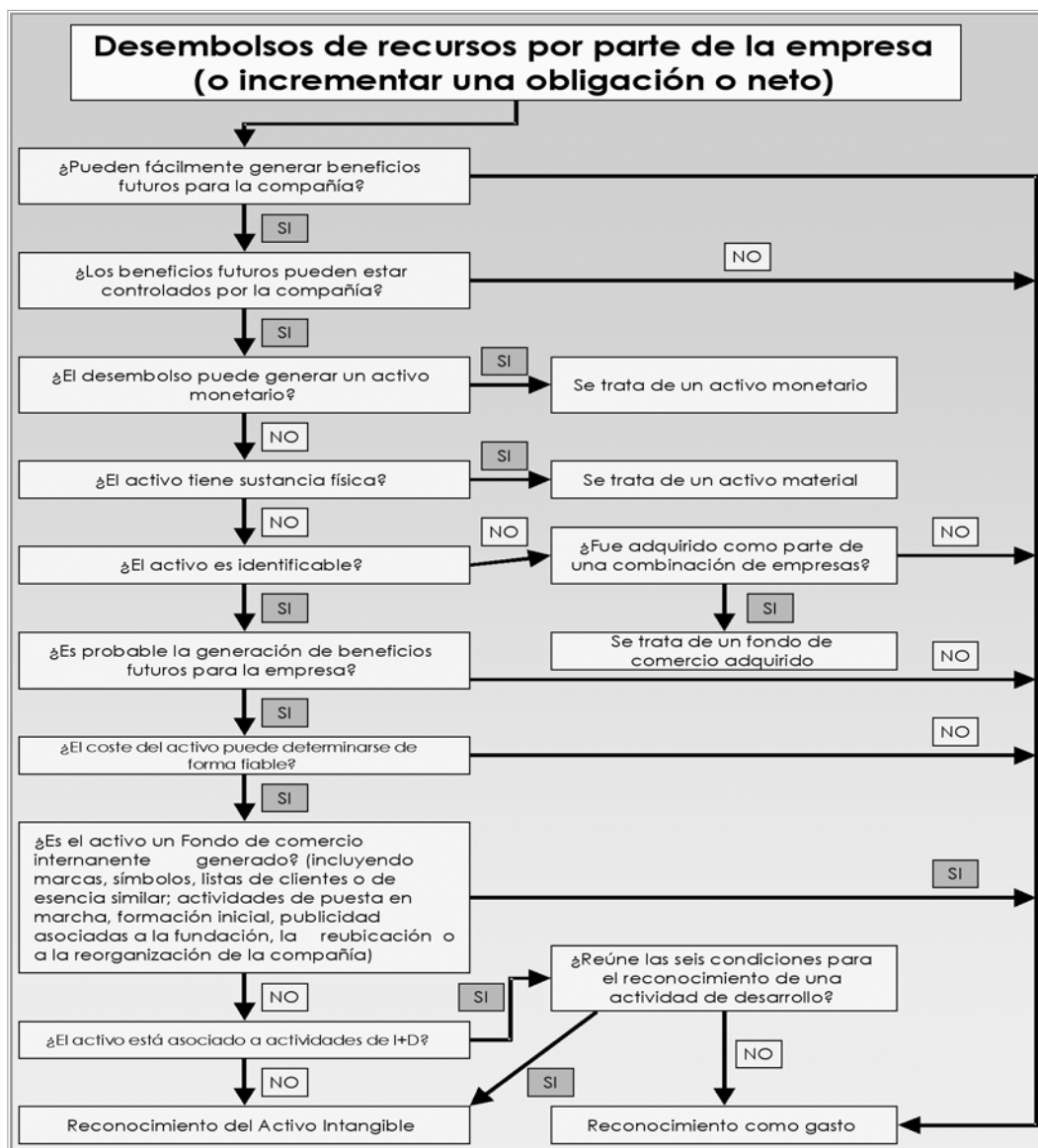
- a) **Posibilidad de generación de beneficios futuros:** existe consenso doctrinal acerca de que un activo debería proporcionar beneficios económicos futuros para la compañía. De esta característica gozan los derechos sobre deportistas, tanto adquiridos en el exterior como generados internamente.
- b) **Control por la empresa:** en este sentido, la NIC 38 interpreta este principio del siguiente modo:

«Una empresa controlará un determinado activo siempre que tenga el poder de obtener los beneficios económicos futuros que procedan de los recursos subyacentes en el mismo y además pueda restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios».

Habitualmente este control vendrá dado por la propiedad legal de ese elemento, lo cual genera el derecho a reivindicarlo jurídicamente. Sin embargo, no siempre es necesario que se dé esa condición de propiedad, sino el reconocimiento legal de control sobre la capacidad de generación de beneficios de dicho elemento.

FLOWER (2000, pág. 47) indica a este respecto que la NIC 38 prohíbe el tratamiento de los costes de reclutamiento, formación y desarrollo del personal de la compañía como activos intangibles, aunque seguidamente añade: «Sólo cuando el contrato con el empleado otorga a la empresa el derecho a instar al trabajador a que continúe prestando sus servicios durante un período determinado de tiempo y legalmente la empresa ostenta el poder de imponer su derecho ante el trabajador o ante otra empresa, la empresa puede consignar los costes de reclutamiento, selección, formación y desarrollo como activos intangibles. Estas condiciones tan restrictivas sólo se dan en el caso de los deportistas profesionales».

Figura 1



FUENTE: FLOWER, 2000.

En el caso de los recursos humanos y, más concretamente, en los futbolistas profesionales, la entidad deportiva profesional no ostenta la propiedad del individuo. Sin embargo, sí controla, mediante la vinculación contractual de duración limitada, la posible generación de beneficios futuros por parte del deportista.

No obstante lo anterior, el deportista, como cualquier otro trabajador, tiene el derecho a poder romper su contrato por propia voluntad y sin causa justificada. Sin embargo, a diferencia del resto de trabajadores, el jugador debe en ese caso resarcir, a través de la cláusula indemnizatoria o de rescisión, el quebranto que produzca su marcha. Esta cláusula puede tener dos fines, dependiendo de cómo se haya determinado su cuantía:

Si el importe es asequible para el deportista o para el club que desee hacerse con sus servicios, puede representar la estimación, por parte de la entidad poseedora de los derechos, de los ingresos futuros que pudiera generar el jugador durante la vigencia del contrato.

Si el importe es, a todas luces, imposible de ser satisfecho, indica la intención de retener al jugador e imposibilitarle su salida *de facto* de la entidad hasta que no finalice su contrato.

En ambos casos se consigue el objetivo de control por parte de la entidad ya que, en el caso de que el deportista decidiera satisfacer la cláusula de rescisión, estaría actualizando los potenciales beneficios económicos futuros que se esperaban de él y, si no, estaría bajo el control de la entidad deportiva hasta la finalización del contrato.

- c) **Carácter no monetario:** en el caso que nos ocupa, este requisito se da sin lugar a dudas.
- d) **Falta de sustancia física:** este requisito se cumple, dada la naturaleza intangible de los derechos.
- e) **Identificación:** entendemos que el requisito de identificación está relacionado con la factibilidad de poder detectar el elemento en cuestión y separarlo de cualquier otro elemento generador de beneficios futuros para la compañía.

En nuestro caso, a pesar de que es el equipo el que genera el espectáculo deportivo, cada uno de sus componentes puede ser identificado de forma individual y separada del resto.

- f) **Probabilidad de futuros beneficios:** en los términos establecidos por la NIC 38, además de que el elemento sea susceptible de generar beneficios, debe tener una cierta probabilidad de generarlos. Con esto queremos decir que además de que un activo potencialmente pueda generar beneficios –requisito al cual hicimos alusión en el punto a) de esta relación– debe esperarse con un cierto grado de certidumbre que los mismos se generen.

Por probabilidad de generación de beneficios futuros debe entenderse el potencial del activo para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de tesorería y otros equivalentes líquidos de la empresa. «Entre los beneficios económicos futuros que pueden proceder de un activo inmaterial se incluyen los ingresos procedentes de la venta de productos o servicios, los ahorros de coste y otros rendimientos que se deriven del uso del activo por parte de la empresa».

Este potencial puede ser de tipo productivo, constituyendo parte de las actividades de explotación de la empresa. Puede también tomar la forma de convertibilidad en tesorería u otras partidas líquidas equivalentes, o bien la capacidad para reducir pagos en el futuro, como es el caso de un proceso alternativo de manufactura que reduce los costes de producción.

Cuestión distinta es la cantidad de beneficios futuros que debiera generar el activo adquirido, pues ésta sería la forma de justificar la inversión realizada tanto en la adquisición como en la generación interna. Deben, en consecuencia, valorarse los rendimientos futuros que pudiera generar el activo durante la vida útil del mismo.

Con relación a nuestro caso hemos de decir que cuando se adquiere un jugador en el mercado de traspasos o bien se genera internamente, se tiene la convicción de que su aportación a la generación de beneficios para la entidad es razonablemente alta. No obstante, en numerosas ocasiones puede suceder que exista un cierto diferimiento entre el momento de contratación y el de aportación efectiva con sus servicios a la generación de esos rendimientos.

En el caso concreto en que un jugador resulte lesionado y quede imposibilitado para jugar temporal o definitivamente, resultará evidente la pérdida de la capacidad de generación de beneficios futuros, lo cual se deberá consignar convenientemente (mediante provisiones o baja en inventario, respectivamente), en el caso de que se encontrase activado contablemente.

En cuanto a la estimación de los rendimientos futuros del jugador con el objetivo de justificar la inversión realizada en el mismo, hemos de indicar que algunos componentes de dichos rendimientos sí pueden identificarse de forma directa con él (por ejemplo, número de camisetas que pueden venderse de un deportista en concreto), mas no se pueden estimar de forma global para un jugador, por cuanto que la aportación al equipo, por muy brillante que ésta pueda ser, siempre quedará condicionada por la del resto de sus componentes.

- g) **Fiabilidad de la medición:** en este sentido, la NIC 38 es taxativa: sólo deberían ser reconocidos en el balance como activos aquellos elementos cuyos costes puedan ser determinados con fiabilidad.

Cuando el activo es adquirido en el exterior, generalmente no se generan problemas valorativos para su posterior incorporación en el balance, realizándose la misma por su precio de adquisición (patentes, concesiones administrativas, derechos sobre deportistas profesionales adquiridos en el mercado de traspasos...).

El verdadero problema se plantea cuando el activo se genera de forma interna, dado que resulta, en numerosas ocasiones, complejo determinar la fiabilidad de la valoración del coste.

Así, la NIC 38 no reconoce como activos intangibles internamente generados los gastos de investigación, mencionando como ejemplos de actividades de investigación las siguientes:

- a) actividades dirigidas a obtener nuevos conocimientos;
- b) la búsqueda, evaluación y selección final de aplicaciones de resultados de la investigación u otro tipo de conocimientos;

- c) la búsqueda de alternativas válidas para materiales, aparatos, productos, procesos, sistemas o servicios; y
- d) la formulación, diseño, evaluación y selección final de posibles alternativas para nuevos, o sustancialmente mejorados, materiales, aparatos, productos, procesos, sistemas o servicios.

Tampoco permite la activación de las marcas, las cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes u otras partidas similares que se hayan generado internamente.

La razón para esta prohibición es la imposibilidad de poder demostrar de forma fiable la generación de beneficios económicos futuros por parte de estas actividades o elementos. En resumen, es la fiabilidad en la valoración de los activos internamente generados la clave para el reconocimiento contable en el balance de situación de los mismos.

Entendemos que la actividad productiva relacionada con la formación y promoción de jugadores se puede asimilar a una actividad de desarrollo para este tipo de entidades. Dicha actividad está encaminada tanto a suministrar jugadores al equipo profesional de las entidades deportivas profesionales como a la enajenación de los derechos sobre estos jugadores a otras entidades.

Por lo que respecta a las actividades de desarrollo, la NIC 38 es sumamente restrictiva, imponiendo hasta seis condiciones para su reconocimiento como activo, de las que deben cumplirse todas y cada una de ellas. Estas restricciones son:

1. Existe la posibilidad técnica de completar el activo para su uso o venta.
2. Existe la intención de terminar el activo para usarlo o venderlo. Aunque en la actividad de generación interna de deportistas hay muchos jugadores que no llegan a terminar su formación por distintas razones (abandono voluntario del jugador, falta de calidad) resulta imprescindible la inversión en todos ellos, a sabiendas de que no van a finalizar su formación, para la obtención de unos pocos que sí van a poder ser utilizados o vendidos.
3. El activo (jugador) tiene capacidad de ser usado o vendido.
4. Se puede demostrar su utilidad (en el caso de uso interno) o la existencia de un mercado para el jugador (mercado de traspasos).
5. Se dispone de la técnica, financiación y resto de recursos para completar el desarrollo.
6. Se puede medir de forma fiable el desembolso atribuible al activo durante su desarrollo.

Como conclusión, entendemos que los derechos sobre deportistas profesionales, con independencia de su procedencia, son activos intangibles, aun cuando en el caso de los derechos internamente generados debe prestarse especial atención a la problemática relativa a su valoración. A la cuestión valorativa dedicamos el siguiente apartado.

3. REVISIÓN DE LA LITERATURA SOBRE VALORACIÓN DE CAPITAL HUMANO, APLICADA A DEPORTISTAS PROFESIONALES

Entendemos que este trabajo puede enmarcarse dentro del campo de estudio de la Contabilidad de Recursos Humanos, entendida como «el proceso de identificar y medir datos sobre los recursos humanos y comunicar esta información a las partes interesadas» (AAA, 1973, pág. 169) con el doble objetivo de ayudar a los directivos a gestionar adecuadamente estos recursos y permitir a los inversores obtener información útil acerca de los activos humanos de las empresas.

Son numerosos los autores que han investigado las posibilidades de activación de los recursos humanos, mediante la obtención de una medida de su valor que permita su inclusión en el patrimonio de las empresas, intentando responder a la cuestión relativa a si deben tratarse como activos las inversiones en personal. Sin ánimo de exhaustividad podemos citar los trabajos de APPELBAUM y HOOD (1993), DOBJA (1998), FLAMHOLTZ (1974 y 1985), HEKIMIAN y JONES (1967), HERMANSON, (1964), LEV y SCHWARTZ (1971), MARQUES (1974), MARTÍNEZ (1980), MAZARRACÍN (1993, 1998), MORENO (2001), ROBLEDA (1994), SACKMANN *et al.* (1989) y SCARPELLO y THEEKE (1989), así como otros relativos a la demanda de información sobre recursos humanos por parte de usuarios externos y a la oferta de dicha información realizada por las compañías ².

Sin duda, éste es un problema de compleja solución, aunque creemos evidente que «de todos los costes que supone un empleado (reclutamiento, selección, contratación, formación, etc.), hay una parte que no se *consume* en el ejercicio y por tanto debería ser activada» (MARTÍNEZ, 1996, pág. 155).

En el caso de las compañías deportivas la valoración de su capital humano fundamental, esto es, los jugadores, debe constituir una tarea primordial, pues creemos indudable que el principal, aunque no único, factor generador de competitividad para estas entidades radica en el talento de sus deportistas, de cuyas habilidades depende en gran medida el éxito de estas compañías. En efecto, sin una valoración objetiva de todos sus elementos generadores de valor, los estados contables de estas empresas quedan desvirtuados y la relevancia de la información suministrada disminuye considerablemente. En este contexto no debe olvidarse la creciente demanda de información contable relativa a este tipo de compañías (HAMIL *et al.*, 1999; HAMIL *et al.*, 2000) y la fuerte influencia que en este sector ejercen las regulaciones legales, tanto de carácter nacional como internacional (ANTONIONI y CUBBIN, 2000; FEES y MÜHLHEUBER, 2002), que generan algunas peculiaridades, tales como la existencia de un mercado de traspasos de derechos sobre deportistas (CARMICHAEL y FORREST, 1999; THOMAS, 1996).

A continuación, se realiza un análisis acerca de los distintos modelos de valoración que la Contabilidad de Recursos Humanos ha desarrollado a lo largo de su existencia, haciendo hincapié en su posible aplicación a los derechos sobre deportistas profesionales. El objeto de este análisis es doble: (1) comprender el significado de determinados conceptos que van a servir como elementos a

² Una interesante revisión de la literatura sobre este asunto puede encontrarse en MORENO y SIERRA (2000).

considerar en la valoración de los costes de personal, tales como los costes de reclutamiento, contratación, formación y desarrollo y (2) comprender las bases sobre las cuales se han desarrollado los distintos métodos de valoración de deportistas profesionales.

Distinguiremos dos grandes grupos de modelos: modelos de coste histórico y modelos basados en el valor de los recursos humanos como generadores de beneficios futuros.

3.1. Modelo de coste histórico.

Este modelo, elaborado por BRUMMETT (1970), trata de capitalizar los desembolsos económicos realizados por la empresa relacionados con el reclutamiento ³, contratación, formación y desarrollo de los recursos humanos de la misma, ya que se considera que contribuyen a la generación de beneficios futuros (BASSI *et al.*, 1997).

En las entidades deportivas merecen especial atención los costes de formación y desarrollo, pudiéndose incluir en este apartado los siguientes elementos de coste, siempre que sean imputables a las actividades de fomento de la cantera (SÁNCHEZ, 2002, págs. 137 y ss.):

- Coste de materiales (deportivos, sanitarios y similares).
- Servicios externos.
- Tributos imputables a esta actividad.
- Costes de personal ⁴.
- Otros costes de gestión, tales como derechos de arbitraje, cuotas federativas, costes de derechos de participación en competiciones deportivas, sanciones deportivas...
- Gastos financieros vinculados con la financiación de la actividad de fomento de la cantera.

Coincidimos con MORENO (1999, pág. 213) cuando señala como inconvenientes del modelo los siguientes:

- a) Existencia de riesgo de incorporar al balance partidas que no generen ingresos futuros, dada la incertidumbre que puede provocar el éxito del programa de formación.

³ Además de los clásicos costes de publicidad, contratación de agencias de empleo, desplazamientos, etc., en el caso de las entidades deportivas pueden incluirse aquí conceptos tales como los costes devengados por el personal destinado al seguimiento de competiciones deportivas con el ánimo de obtención de información sobre deportistas potencialmente interesantes.

⁴ En este apartado cabe distinguir los costes generados por el personal formador de otros costes generados por los deportistas en formación, tales como becas de estudio o de residencia.

- b) Dado que está basado en datos históricos, no resulta un buen predictor del futuro en entornos cambiantes.
- c) Desde el punto de vista fiscal genera un incremento en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.
- d) El método ofrece una estimación del coste de los recursos humanos, pero no del valor real de los mismos.

Como ventajas, se pueden señalar:

- a) Se ajusta a los principios contables generalmente aceptados, fundamentalmente porque representa un sistema fiable de representar en términos monetarios el coste (que no el valor) de los recursos humanos.
- b) Su implantación no resulta excesivamente costosa.

3.2. Modelos basados en el valor de los recursos humanos como generadores de beneficios futuros.

3.2.1. Modelo de costes de reposición.

Este modelo, concebido por LIKERT y BOWERS (1969, págs. 585 y ss.), parte de la idea de calcular cuál sería el coste para la empresa de reclutar, seleccionar, contratar y formar a una persona para que se encuentre en condiciones de desempeñar de forma adecuada un puesto de trabajo que ha quedado vacante.

En el caso de la valoración de derechos sobre deportistas, entendemos que se trata de un método excesivamente subjetivo y, en consecuencia, no resulta fiable para la determinación del valor. Por otra parte, ignora el grado de compromiso del individuo con la entidad o que sus características resulten tan específicas que resulte imposible encontrar un sustituto con las mismas peculiaridades.

No obstante lo anterior, este método se acerca más al valor de mercado del recurso humano que el de coste histórico, por lo que resultaría mejor predictor que éste.

3.2.2. Método del valor actual descontado.

Este método, desarrollado por HERMANSON (1964), propone un horizonte de cinco años para la valoración de los recursos humanos, de modo que: (a) calcula los salarios a pagar a los trabajadores en los próximos cinco años y los descuenta hasta la actualidad; (b) calcula un factor de eficiencia, como media ponderada del cociente «ratio de retorno de la empresa/ratio medio de retorno

del sector», para el mismo horizonte temporal señalado anteriormente, siendo las ponderaciones 1, 2, 3, 4 y 5 y correspondiendo la mayor ponderación al momento presente. Este factor de eficiencia trata de indicar la rentabilidad de los recursos humanos de la empresa respecto de la rentabilidad de los recursos humanos de las restantes empresas del sector, y (c) multiplica el valor presente de los salarios futuros por el factor de eficiencia. El resultado será el valor del recurso humano.

El método presenta importantes limitaciones (MORENO, 1999, págs. 222-225), tales como: (1) arbitrariedad en la selección del período de tiempo que constituye el horizonte temporal; (2) dificultad en el cálculo del factor de eficiencia y arbitrariedad en las ponderaciones utilizadas en el mismo; (3) en el sector deportivo profesional el cálculo de los salarios futuros resulta extremadamente complejo; (4) no existe una relación demostrada entre los salarios y el valor de los empleados, y (5) la elección de la tasa de descuento a utilizar también puede generar arbitrariedad. En resumen, el método resulta poco útil para la obtención de un valor de los empleados en términos absolutos.

3.2.3. *El modelo de LEV y SCHWARTZ.*

Este modelo parte de la idea de la correlación positiva entre el valor de los empleados para la empresa y la retribución que éstos perciben por su trabajo (LEV y SCHWARTZ, 1971).

A medida que aumenta la edad del empleado, los salarios se van incrementando, ya que crece la capacidad de aprendizaje del trabajador, lo que genera una mayor productividad, apreciada por el empleador. Llegará un momento en el que el proceso se invierta, ya que el aumento en la edad del individuo merma sus capacidades y, por ende, su productividad.

Con este modelo, el valor de cada trabajador se calcula actualizando la corriente de salarios futuros esperados del mismo hasta su edad de retiro o jubilación (o hasta la fecha de finalización de contrato, como sería recomendable en el caso de las compañías deportivas).

El cálculo del valor esperado de un trabajador entraña una alta complicación debido a que los autores no contemplaron la posibilidad de que éste abandone la compañía por causa distinta a la jubilación o muerte, de manera que se produce siempre una tasa de salida que no se prevé en el modelo. En el caso de las compañías deportivas, como es sabido, son muy frecuentes las situaciones en las que un deportista abandona la entidad antes de la finalización de su contrato. Además, este método valora a un solo jugador, no al grupo, con lo cual se pierden las posibles sinergias que pudieran producirse y que, en el caso del fútbol, al ser un deporte de equipo, se producen con seguridad.

3.2.4. *El modelo de coste de oportunidad.*

Este modelo, desarrollado por HEKIMIAN y JONES (1967), propone un método consistente en determinar el valor de los recursos humanos en su mejor uso alternativo, dada su escasez y, por tanto, su carácter de bien de naturaleza económica.

El sistema se basa en la consideración de varias secciones en la empresa interesadas por los servicios que un determinado trabajador pudiera ofrecer, de modo que se establece una puja por el mismo. Evidentemente será la sección que más haya ofrecido por el trabajador la que se lo quede, y el precio final de la puja el valor del recurso humano, constituyendo éste el coste de oportunidad del mismo.

Este sistema no es aplicable a nuestro caso, ya que los supuestos de partida difícilmente se dan en la práctica.

3.2.5. Método del valor económico.

Este modelo, basado en la propuesta de BRUMMET, FLAMHOLTZ y PYLE (1968, págs. 217 y ss.) y mejorado por FLAMHOLTZ (1985), sugiere que la evaluación de determinados grupos de recursos humanos podría basarse en una estimación de los mismos en función del valor económico total de la empresa a la que pertenecen.

Dado que para la articulación del modelo se precisa de una estimación de las ganancias futuras de la empresa para su posterior descuento, en el caso de las compañías deportivas entendemos que este método resulta de muy difícil aplicación, por la alta volatilidad de dichas ganancias, debido a la dependencia de los resultados deportivos ⁵.

4. ANÁLISIS CRÍTICO DE LA LITERATURA SOBRE MODELOS ESPECÍFICOS DE VALORACIÓN DE DERECHOS SOBRE DEPORTISTAS

4.1. Antecedentes.

Los primeros trabajos en este ámbito se deben a ROTTENBERG (1956), que considera a las compañías deportivas como agentes maximizadores de riqueza, de manera que los precios de los traspasos entre estas entidades de derechos sobre deportistas se moverán entre un límite superior, marcado por el valor capitalizado del deportista para el club comprador, y un límite inferior, fijado por ese mismo valor para el club vendedor, entendiendo por valor capitalizado el que se deriva del impacto esperado del jugador sobre el rendimiento deportivo y financiero del club. Posteriormente, SLOANE (1969, 1971) argumenta que, si las compañías deportivas son agentes que intentan maximizar su utilidad, el valor capitalizado de un jugador para el club comprador no necesariamente debe ser mayor que para el club vendedor.

⁵ Existen otros modelos para la valoración de recursos humanos que por sus características no son susceptibles de aplicarse en el ámbito de los derechos sobre deportistas profesionales, tales como el método estocástico de valoración de recompensas [FLAMHOLTZ (1972, págs. 666 y ss.)], el método del fondo de comercio no adquirido (HERMANSON, 1964) o el modelo de JAGGI y LAU (1974, págs. 332 y ss.).

SLOANE analiza el sistema de traspasos existente en el fútbol del Reino Unido, haciendo hincapié en que hasta 1963 si un jugador deseaba cambiar de equipo necesitaba la aprobación del club poseedor de sus derechos (*retain and transfer system*), de manera que si esta aprobación se producía, el jugador pasaba a una lista de deportistas transferibles. El traspaso se producía siempre y cuando apareciera un club comprador dispuesto a ofertar una cifra considerada satisfactoria por el club vendedor. Si no se encontraba club comprador o si el club poseedor de los derechos sobre el jugador no daba su consentimiento al traspaso, no había más alternativa para el deportista que seguir prestando sus servicios en el club de origen. A partir de 1963 el sistema se suavizó, en el sentido de permitir la firma de contratos por un período inicial fijo, con la opción para el club de prorrogar el contrato por otro período adicional (*option and transfer system*). Si el club no ejercía su opción, el jugador quedaba libre para firmar por otro equipo, sin necesidad de pagar traspaso alguno al club de origen. Por tanto, la necesidad de pago de traspaso se producía exclusivamente en el caso de cambio de club de un jugador con contrato en vigor ⁶.

Para SLOANE la adquisición de los derechos sobre un jugador en el mercado de traspasos es sin lugar a dudas una forma de inversión, sujeta a depreciación, aun cuando en aquella época tales derechos no figuraban en el activo de las compañías deportivas. Igualmente, el hecho de que los clubes dediquen importantes sumas a la formación de jóvenes jugadores permite clasificar al jugador profesional como capital humano. Por otra parte, afirma que desde un punto de vista económico sólo hay dos diferencias entre la adquisición de los derechos sobre un jugador y la de cualquier otro activo que genere ingresos por un período superior a un año:

En primer lugar, la posibilidad de ruptura por parte del jugador de su vínculo contractual, con el consiguiente abandono del club antes de la finalización del contrato.

En segundo lugar, el resultado que produce el jugador fruto de su actividad, al estar ésta basada en habilidades «artísticas», puede provocar incertidumbre sobre la generación de ingresos futuros.

Por tanto, existen dos ámbitos importantes de interés en este terreno: uno relacionado con el vínculo entre las partes, es decir, con el contrato suscrito entre el jugador y el club de modo que éste trate de garantizar, a través de las correspondientes cláusulas, la estabilidad de la permanencia del jugador a lo largo del período en que preste sus servicios en la entidad y otro relacionado con la medida de los ingresos que el jugador puede aportar a través de su rendimiento en su puesto de trabajo. Este autor afirma que la existencia de un mercado de traspasos entre clubes evidencia que existe un mecanismo que aprecia las capacidades de los distintos jugadores para generar ingresos futuros, por lo que, en su opinión, no existen problemas importantes para que los derechos sobre deportistas

⁶ El sistema ha ido evolucionando, no sólo en el Reino Unido sino en todo el mundo, hacia la liberalización contractual, particularmente a partir del caso Bosman, una de cuyas principales consecuencias fue la abolición de los traspasos para aquellos jugadores con contrato finalizado (Corte de Justicia de las Comunidades Europeas, 1995). En el caso británico, la libertad de contratación de estos jugadores sin necesidad de pago de traspaso se instauró en 1998, excepto para aquellos con una edad inferior a 24 años, restricción esta derivada del objetivo de mantener algún tipo de incentivo para aquellos clubes que invierten en la formación de jóvenes deportistas.

formen parte de los estados financieros de las compañías deportivas, aportando igualmente las primeras argumentaciones teóricas acerca de los factores determinantes de los precios en el mercado de traspasos, basándose en el descuento de los ingresos futuros que se espera genere el jugador.

4.2. El modelo de BIAGONI y OGAN.

BIAGONI y OGAN (1977) presentan el primer modelo cuantitativo que trata de valorar los derechos sobre jugadores profesionales. Estos autores consideran que el valor de los recursos humanos (en este caso, de los deportistas profesionales) es el resultado de calcular el valor presente de los ingresos y gastos que el jugador va a generar durante su vida útil en la organización. Los ingresos y los gastos determinan un resultado neto que se ponderará mediante un «factor de seguridad», que será el mayor de estos dos:

- a) Probabilidad de continuar en servicio, es decir, de mantenerse en condiciones técnicamente óptimas para seguir prestando sus servicios en la entidad y,
- b) Probabilidad de supervivencia. Lógicamente se refiere a la vida útil deportiva, es decir, la que le quedaría como deportista profesional activo hasta el momento de retirarse. Por tanto, este factor mide la cercanía a la retirada y su valor será menor cuanto más cerca se encuentre dicha circunstancia. Para BIAGONI y OGAN este coeficiente deberá emplearse siempre que se valoren derechos sobre deportistas de edad avanzada, aun cuando sea menor que el indicado en el punto anterior.

Respecto de los factores determinantes del resultado neto generado por el jugador, los autores indican:

- a) Los gastos incluirán salarios (en todos sus conceptos, incluyendo primas) así como los gastos de reclutamiento y formación.
- b) Deben calcularse los flujos de ingresos futuros que se espera genere el deportista a lo largo de su vida útil estimada. Éstos vendrán determinados por dos factores: el valor de los ingresos monetarios potenciales y su índice de rendimiento.

Para hacer operativo este modelo, sobre esta base teórica, los autores proponen el uso del método de evaluación múltiple independiente, que consiste en utilizar varios evaluadores competentes e independientes que examinarán a cada uno de los jugadores (OGAN, 1976a, pág. 98).

Estos evaluadores estarían en condiciones de poder emitir un informe acerca de los futuros ingresos y gastos del equipo y, de manera pormenorizada, de cada uno de sus integrantes (OGAN, 1976b, pág. 75).

El valor presente ajustado (ANPV) ⁷ del j -ésimo jugador en el momento k se obtiene descontando los resultados netos al momento presente:

$$ANPV_{jk} = \sum_{t=1}^{L-k} \frac{1}{(1+r)^t} V_{jt}$$

donde:

L = fin de la vida útil estimada del jugador para la organización.

r = tasa de descuento externa a la organización.

t = momento en el tiempo desde 1 hasta L en el que el deportista se encuentra en condiciones técnicas de comenzar a generar los flujos de beneficios que se descuentan ⁸.

$q = k + t$.

V_{qt} = resultado (positivo o negativo) generado por el jugador j en el momento q . Es en el momento de calcular este resultado cuando se tendrá en cuenta la probabilidad de continuar en servicio o la probabilidad de supervivencia.

Es posible que existan distorsiones derivadas de estimaciones subjetivas producidas por las evaluaciones de los expertos. El grado de confianza de la entidad deportiva sobre la valoración de un jugador por parte de cada uno de los distintos evaluadores se mide a través de un coeficiente de ponderación, que se utiliza para obtener el valor final del jugador, de manera que $WNPV_{ij}$ será el valor descontado utilizando la fórmula anterior de los flujos de beneficios actualizados del jugador i emitido por el evaluador j , expresándose el valor final del jugador mediante la siguiente expresión:

$$\frac{\sum_{i=1}^n W_i \times (ANPV)_{ij}}{\sum_{i=1}^n W_i}$$

Esto representa, en definitiva, una media ponderada de las evaluaciones realizadas.

Los autores afirman que este valor así obtenido es un indicador válido para el reconocimiento de los derechos sobre jugadores profesionales como activos intangibles.

⁷ Utilizando la terminología de los propios autores.

⁸ De esta manera el modelo sólo considera los flujos de resultado, positivos o negativos, que se generan a partir del momento en el que el deportista se encuentra técnicamente capacitado para generar rendimientos. Los posibles flujos negativos producidos durante la fase de formación del deportista no son tomados en consideración.

En nuestra opinión, tanto la utilización de valoradores externos como la ponderación posterior por parte del club de sus evaluaciones, genera dudas acerca de la fiabilidad de los resultados obtenidos, quedando mermada la objetividad de los valores presentados en la información contable. Debe recordarse en este sentido que la fiabilidad, como una de las dos características cualitativas básicas que debe tener la información financiera, implica que ésta «debe ser imparcial, objetiva, verificable, constituir una representación fiel de los hechos que pretenden ser puestos de manifiesto y prudente» (AECA, 1999, pág. 55).

4.3. El modelo de valoración holandés.

La Federación Holandesa de Fútbol (KNVB), organizadora de las competiciones profesionales en ese país, decidió, tras las irregularidades en el ámbito contable y fiscal protagonizadas por algunos de sus equipos más conocidos, intervenir en el control financiero de los clubes profesionales. Éstos formaban un grupo de 36 entidades, muchas de ellas sin forma jurídica apropiada, pues se trataba de asociaciones, que, en general, proporcionaban una muy escasa información financiera y contable (BRUMMANS y LANGENDIJK, 1998).

Ante esta situación, la Federación asumió para la temporada 1985-1986 la responsabilidad tanto del Sistema de Control Presupuestario como del Instituto de Control de Cuentas, hasta entonces responsabilidad de la Liga Profesional, denominándolos Regulador de Licencias y Comité de Licencias, respectivamente.

A través del regulador de licencias, la KNVB estableció una serie de condiciones que debían cumplir los equipos profesionales como premisa para poder participar en las competiciones oficiales, tanto de primera como de segunda división, de modo que dichos equipos estaban obligados a suministrar un informe sobre su situación financiera cada ejercicio, además de cualquier información que la KNVB considerase necesaria.

Estos informes incluían un presupuesto y unos estados contables confeccionados de acuerdo con los criterios de la KNVB.

La información financiera solicitada a las entidades deportivas incluía, entre otros documentos, el balance de situación, en el que destaca la existencia de una partida dentro de los activos intangibles denominada «Valor en libros de los importes de los traspasos (*transfers*)».

Nuestro interés se centra en esta partida, dado que este valor, como ahora veremos, se obtiene mediante la capitalización de las remuneraciones que potencialmente puede recibir el conjunto de deportistas.

La valoración se realiza anualmente, determinando el importe del valor hipotético del traspaso de un jugador de fútbol mediante la siguiente expresión:

$$\text{Precio del traspaso} = \text{salario bruto anual} \times \text{factor dependiente de la edad del jugador y de su salario}$$

El valor de este factor se deriva de la siguiente tabla:

Salario anual (S) (miles de florines)	16-21 años	22-26 años	27-29 años	30-31 años ⁹
< 30	8	7	6	4
30 < S < 75	7	6	5	3
> 75	8	8	7	6

Este factor dependiente de la edad del jugador y de su salario se acordó entre las distintas partes implicadas en el proceso de negociación.

De estos coeficientes se desprende la conclusión de que, a igualdad de salario, el valor de los deportistas más jóvenes es superior, debido a su mayor capacidad de generación de ingresos futuros y su menor cercanía al final de su vida útil.

Para llevar este valor al balance, los importes obtenidos por este método se suman y se multiplican por 0,25. Este factor 0,25 es también el resultado de un acuerdo alcanzado entre las partes.

En nuestra opinión, el mecanismo de valoración surgido del acuerdo trae consigo una excesiva arbitrariedad en las cifras que se presentan en balance, derivada tanto de los coeficientes empleados en función del salario y la edad como del factor corrector 0,25.

Por otra parte, el precio que los derechos sobre el deportista pueden alcanzar en el mercado no depende del valor que se desprende de este sistema de cálculo, sino que se verá afectado por otras variables, entre las que no son las menos importantes las características de los clubes comprador y vendedor.

Un aspecto importante a considerar es que los activos capitalizados en virtud de este método no son amortizados mediante el traslado a gastos del importe de su posible depreciación. El valor proporcionado por el método es un indicador de los ingresos que se espera obtener en el futuro, y no un valor real de un activo sobre el que se deba determinar una depreciación. Además, el sistema diseñado por la Federación Holandesa obliga a que los clubes actualicen anualmente el valor de estos

⁹ Como puede observarse, el modelo de valoración asigna valor nulo a deportistas de más de 31 años de edad.

activos utilizando este método de cálculo, de manera que, por ejemplo, la pérdida de valor producida por el paso de un deportista a un intervalo superior de edad, manteniendo su salario, se recogería automáticamente como gasto al arrojar el sistema un importe menor en su valor, dado que dicho salario se multiplicaría por un factor inferior.

En resumen, este método posee como ventaja su fácil aplicación, pero entendemos que no garantiza adecuadamente la fiabilidad de la información, dado que el factor de corrección y los multiplicadores que varían en función de la edad y el salario son completamente subjetivos, lo que, desde nuestro punto de vista, lo invalida para considerarlo como un criterio riguroso.

4.4. La valoración de los futbolistas en el Reino Unido.

La práctica contable adoptada por la mayoría de los clubes de fútbol británicos, al menos hasta la entrada en vigor del Financial Reporting Standard n.º 10 (ASB, 1997), implicaba la consideración como gasto de la totalidad del importe correspondiente a la adquisición de derechos sobre deportistas en el ejercicio en que dicha adquisición se realizaba. Lógicamente, desde el punto de vista del club vendedor, la totalidad del importe por el que se efectuaba la operación se trataba como ingreso. En consecuencia, no se producía la activación de derechos de adquisición de jugadores en los balances de las compañías.

Esta práctica contable presentaba las siguientes ventajas:

- Era respetuosa con la prudencia valorativa.
- Implicaba la eliminación del problema del establecimiento de criterios sobre cómo activar los importes correspondientes a traspasos.
- Era fácil de aplicar y no complicaba la revelación de información.
- Era consistente, pues todas las operaciones se valoraban y registraban contablemente de la misma manera.

Sin embargo, también existían desventajas muy significativas, tales como:

- El valor de unos activos fundamentales para estas compañías no figuraba en balance.
- La cuenta de pérdidas y ganancias se encontraba sometida a fuertes distorsiones, derivadas del efecto sobre la misma de las operaciones de traspaso de deportistas.

No obstante, una serie de clubes decidieron no utilizar esta forma de registrar contablemente sus derechos sobre jugadores, empleando posibilidades distintas de valoración y registro:

4.4.1. Método del coste histórico.

Este método fue utilizado por los clubes escoceses más importantes (Celtic de Glasgow, Herat of Midlodtian y Glasgow Rangers) y por otros clubes ingleses (Tottenham Hotspur, Derby County, Northampton y Preston North End) (TOUCHE ROSS, 1992, pág. 7; DELOITTE & TOUCHE, 1996, pág. 15). A partir de la promulgación del Financial Reporting Standard n.º 10, ésta es la práctica más extendida en las compañías deportivas británicas.

Estas compañías activan el valor de los derechos sobre los jugadores adquiridos por las mismas en el mercado de traspasos por su precio de adquisición.

El valor capitalizado debería amortizarse en función de la duración del contrato suscrito entre jugador y club. Sin embargo, es habitual en estos clubes la revisión anual de la vida útil del activo, tal y como sugería el Statement of Standard Accounting Practice n.º 12, párrafo 18 (ASC, 1987), de manera que en la práctica la amortización se realiza sobre la base de un período temporal superior a la duración del contrato.

El valor residual se estimaba utilizando una fórmula facilitada por la Union of European Football Associations (UEFA) que relaciona los ingresos del jugador con unos coeficientes correctores basados en la edad y la duración del contrato, en términos parecidos a los expuestos con anterioridad para el caso holandés (UEFA, 1992, art. 3).

$$\text{Valor residual} = \text{Ingresos del jugador} \times \text{Coeficiente UEFA}$$

Esta forma de actuar trae consigo que en determinados casos el valor residual es muy elevado, incluso por encima del precio de adquisición original, lo que provoca problemas que se intensifican si el valor residual es revisado cada año.

Este método ofrece la ventaja de permitir la consideración en el balance del valor de estos activos por un importe objetivo (precio de adquisición), aunque la manera de calcular el valor residual del jugador puede distorsionar el valor en libros de la plantilla de deportistas, debido a los efectos sobre las amortizaciones de los derechos sobre los mismos, siendo éste el aspecto en el que se detecta la mayor debilidad del modelo.

4.4.2. Método del multiplicador de ingresos.

Este método fue utilizado en la práctica por la UEFA para valorar los derechos sobre jugadores en los casos de traspasos entre clubes situados en países distintos dentro de la jurisdicción de esta organización.

De hecho, se trata del mismo sistema que comentamos con anterioridad para el cálculo del valor residual en el método del coste histórico, es decir, está basado en los ingresos brutos del jugador multiplicados por un coeficiente que varía en función de la edad del mismo (UEFA, 1992, art. 3).

Como consecuencia de la aplicación de este método, la valoración mostrada en balance de la plantilla deportiva es la que se desprende de la aplicación de la siguiente fórmula:

$$\text{Valor en libros} = \sum_{i=1}^n S_i \times CUEFA_i$$

Siendo S_i el salario del jugador i , $CUEFA$ el coeficiente multiplicador UEFA y n el número total de jugadores que forman la plantilla deportiva.

Puede advertirse que este método es la base sobre la cual se desarrolló el modelo planteado en Holanda, aunque resulta más rudimentario, al no introducir el coeficiente corrector (0,25) que ofrecería un valor más prudente del jugador.

En cualquier caso, encontramos las mismas carencias que en los métodos anteriores, por cuanto que aparece un elemento de subjetividad enmascarado de una apariencia objetiva, cual es el coeficiente corrector UEFA, por lo que en la práctica este tipo de modelos no ofrecen una valoración demasiado realista (SCARPELLO y THEEKE, 1989, pág. 278).

4.4.3. Métodos basados en el mercado.

4.4.3.1. Método basado en la valoración de los directivos.

Este método, que fue utilizado por cuatro clubes británicos (Dundee United, Portsmouth, Swansea City y Sheffield United) (TOUCHE ROSS, 1994, pág. 8), se basa en la apreciación del valor de cada uno de los jugadores efectuada conjuntamente por el presidente y el equipo técnico del club, sobre la base del precio que aceptarían por cada jugador en caso de que se recibiera una oferta para su traspaso (MORROW, 1996, pág. 86).

Lógicamente, la aplicación de este método no proporciona un valor fiable y objetivo del jugador, por razones a todas luces evidentes, por lo que no merece mayor comentario.

4.4.3.2. Modelo de múltiples valoradores independientes.

Este modelo es prácticamente una réplica del primer modelo presentado por BIAGONI y OGAN (1977). Sin embargo, éste es aún más criticable puesto que el método planteado propone como especialistas «independientes» los siguientes:

- El presidente y equipo técnico del club donde se va a realizar la evaluación.
- Entrenador o entrenadores contratados especialmente para el estudio.
- Personas con experiencia pertenecientes al tribunal independiente de traspasos (Football League Appeals Committee) ¹⁰.
- Un periodista deportivo con conocimiento sobre el club objeto de estudio.

Evidentemente, este modelo persiste en los mismos problemas que el anteriormente descrito, ampliándolos aún más si cabe, dado el abanico de expertos «independientes» propuesto.

No cabe poner en duda la honorabilidad de los expertos, aunque sí cuestionamos su capacidad objetiva para efectuar una valoración, perjudicando sustancialmente la credibilidad del sistema, por lo que el resultado obtenido resulta poco fiable, como ya pronosticaba POWER (1992) en su crítica al informe Andersen sobre la valoración de marcas.

4.4.3.3. El modelo propuesto por DOBSON y GERRARD.

DOBSON y GERRARD (1999, 2000) centran su trabajo en el análisis de los factores determinantes de los precios de los traspasos de derechos sobre jugadores en el fútbol del Reino Unido.

Para explicar el funcionamiento del mercado de traspasos, estos autores, ampliando trabajos anteriores ¹¹, utilizan el marco del «rendimiento del equipo-beneficio del club», que asume que la función de utilidad de un club de fútbol tiene dos argumentos: rendimiento técnico desde el punto de vista deportivo y resultados económicos obtenidos por la entidad (SLOANE, 1971; SZYMANSKI y SMITH, 1997; VROOMAN, 1997). En consecuencia, argumentan que el precio de los traspasos (variable dependiente) se encuentra determinado por un conjunto de variables independientes: características de los jugadores, características del club vendedor y características del club comprador.

Los datos utilizados en este estudio se obtuvieron del *Rothmans Football Yearbook* para las temporadas 1990-1991 a la 1996-1997. Con anterioridad a la temporada 1990-1991, esta publicación no recogía el precio de los traspasos de una manera sistemática.

¹⁰ Este tribunal realiza en Gran Bretaña funciones de mediador-árbitro, determinando el precio de un traspaso cuando los clubes no llegan a un acuerdo sobre el mismo. Un interesante trabajo acerca de los factores determinantes de las decisiones tomadas por este tribunal es el de SPEIGHT y THOMAS (1997).

¹¹ Véase CARMICHAEL y THOMAS (1993), REILLY y WITT (1995) y SPEIGHT y THOMAS (1997), trabajos en los que el horizonte temporal se limitaba a un año.

El conjunto de datos utilizados contiene 1.350 precios de traspasos desde el 1 de junio de 1990 al 31 de agosto de 1996, incluyéndose sólo traspasos definitivos entre dos clubes pertenecientes a la liga inglesa, cuyo precio fue revelado públicamente. Los traspasos que implicaron a clubes de otras ligas distintas a la inglesa se excluyeron, con el objetivo de utilizar datos de clubes con características comparables.

❑ VARIABLES INDEPENDIENTES

(I) CARACTERÍSTICAS DEL JUGADOR

El modelo teórico sugiere que el precio del traspaso refleja, en parte, la calidad del jugador. Dicha calidad se capta por tres tipos de variables relativas a las características del deportista: (a) variables sobre la trayectoria deportiva/experiencia; (b) variables relativas al estado de forma, y (c) características de la demarcación ocupada.

Seis variables resumen las características de la trayectoria deportiva y la experiencia:

- Edad del jugador en el momento del traspaso.
- Número de clubes anteriores.
- Número de apariciones en ligas profesionales.
- Promedio de goles por partido de liga jugado.
- Número de apariciones en la selección nacional absoluta.
- Número de apariciones en la selección nacional sub 21.

El estado de forma actual del jugador se mide a través de dos variables:

- Número de apariciones en la temporada anterior.
- Número de tantos marcados por el jugador en la temporada anterior.

Las variables relativas a la demarcación se derivan de la categorización efectuada por el *Rothmans Football Yearbook* de cada jugador como portero, defensa, centrocampista o delantero. Se usaron dos variables: defensa y delantero que, al interactuar con la variable Promedio de goles por partido de liga jugado, dieron lugar a dos variables que tenían en cuenta el promedio de goles para defensas y delanteros, respectivamente. Para los porteros y centrocampistas no se pudieron encontrar variables relativas a la demarcación con efectos estadísticos significativos ¹².

¹² DOBSON y GERRARD no incluyeron un factor a nuestro entender muy significativo, cual es la situación contractual del jugador en relación al tiempo que le queda para la finalización del contrato. Parece razonable pensar que, en principio, cuanto más cercana esté dicha finalización más alta será la posibilidad de que el jugador sea traspasado y más bajo será el precio del traspaso.

(II) CARACTERÍSTICAS DEL CLUB VENDEDOR

El modelo teórico sugiere que el precio de los traspasos no sólo depende de las características del jugador, sino también de las características del club vendedor. Se incluyeron una serie de variables básicas para captar las características del club vendedor:

- La posición del club vendedor en la liga en el momento del traspaso.
- La posición del club vendedor en la liga al final de la temporada anterior.

Lógicamente, se esperaba que una posición superior en la liga del club vendedor, tanto en la temporada corriente como en la anterior, incrementa el valor del jugador para dicho club vendedor.

- Diferencia de goles del club vendedor (diferencia entre el total de goles marcados y encajados en liga) en la temporada anterior.
- Ventas medias por taquilla del club vendedor en la temporada anterior al traspaso.

(III) CARACTERÍSTICAS DEL CLUB COMPRADOR

Una de las proposiciones clave del trabajo de DOBSON y GERRARD es que el club vendedor trata de extraer algo de renta del club comprador a través del precio del traspaso del jugador. Esta proposición justifica la hipótesis contrastable de que las características del club comprador tienen efecto estadístico significativo sobre el precio observado de los traspasos.

Para el caso del club comprador se definieron un conjunto de características equivalentes a las del club vendedor.

Además, siguiendo el trabajo de CARMICHAEL y THOMAS (1993), se incluyó una variable que capta cuándo un club está cerca del liderazgo o de posiciones de descenso en su respectiva división, para apreciar si la situación del mismo es la de competir para ganar la competición o para eludir el descenso, definiéndose la posición competitiva como el cuadrado de la diferencia entre la posición actual del club comprador y la mitad de la tabla.

En contraste con CARMICHAEL y THOMAS, DOBSON y GERRARD demostraron que la posición competitiva resulta estadísticamente significativa para los clubes compradores, pero no para los clubes vendedores.

Con estas variables, los autores construyeron tres modelos:

El primero de ellos sólo consideró las características de los jugadores como variables explicativas. El segundo incluyó las características de los clubes vendedores y finalmente el tercer modelo tomó en cuenta también las características de los clubes compradores.

El primer modelo conseguía explicar el 32 por 100 de la variación observada de los precios reales de traspaso. La introducción de las características del club vendedor como variable explicativa mejoró notablemente la bondad del modelo, ya que llegó a explicar casi el 58 por 100 de la variación de dichos precios, deduciéndose que las características del club vendedor son significativas en su conjunto.

La inclusión en el tercer modelo de las características del club comprador mejoró aún más su bondad, llegando a explicar más del 79 por 100 de la variación del precio real del traspaso. Por consiguiente, las características del club comprador son significativas en su conjunto.

Como conclusión importante hay que destacar que el modelo consigue explicar casi un 80 por 100 del precio efectivo de los traspasos ¹³.

El modelo es susceptible de aplicarse por parte de clubes compradores para calcular el valor esperado de posibles fichajes futuros. En efecto, si se introducen las características del jugador y del club vendedor en el modelo, éste ofrecería como resultado un valor que serviría de referencia para realizar la oferta correspondiente por parte del club comprador.

A los efectos de nuestro estudio, este modelo podría utilizarse para determinar por parte de las compañías deportivas un valor más próximo al de mercado para la valoración de sus derechos sobre jugadores. El problema derivado del desconocimiento de las características del hipotético club comprador se podría resolver de varias formas:

- Haciendo caso omiso de las mismas, lo que nos llevaría a la segunda versión del modelo. Esto traería consigo una pérdida de significación, pues como indicamos anteriormente esta versión explica sólo el 58 por 100 del precio del traspaso.
- Considerando como club comprador un equipo con las características promedio del conjunto de equipos que militan en la categoría del club que realiza la valoración.
- Considerando como club comprador un equipo con las mismas características que el que realiza la valoración.

En el caso de jugadores internamente generados incluidos en la primera plantilla del club, entendemos que el modelo puede aplicarse sin ningún problema. Sin embargo, consideramos que el mismo no sería capaz de obtener un valor aceptable para los jugadores internamente generados no profesionales, que aún militan en escalafones inferiores del club, ya que la información disponible para estos jugadores no es compatible con los datos requeridos por el modelo ¹⁴.

¹³ Un trabajo de características similares relativo a la determinación de precios de traspaso en el ámbito del fútbol no profesional arrojó resultados prácticamente iguales (DOBSON *et al.*, 2000).

¹⁴ Obsérvese que sería imposible obtener información sobre características del jugador, dado que las mismas se refieren a jugadores profesionales.

En cualquier caso, y en relación con el mercado español, las dificultades para la obtención de los datos necesarios objetivos para la adaptación del modelo imposibilitan, de momento, la aplicación del mismo.

4.5. La aportación de ORDÓÑEZ.

El trabajo de ORDÓÑEZ (2001) se centra básicamente en la elaboración de una propuesta de valoración de los derechos sobre jugadores internamente generados, conocidos comúnmente como jugadores de cantera, partiendo de la constatación del diferente tratamiento contable que reciben estos derechos respecto a los adquiridos externamente en el mercado de traspasos.

En efecto, la adaptación del Plan General de Contabilidad a las Sociedades Anónimas Deportivas trata la adquisición de derechos sobre deportistas procedentes de otras entidades como una inversión en inmovilizado inmaterial ¹⁵, creando la partida Derechos de adquisición de jugadores que, textualmente, recogerá el «importe satisfecho por la adquisición del derecho a los servicios de un determinado jugador, en concepto de *transfer*, así como todos los gastos realizados que sean necesarios para la adquisición de este jugador», de manera que, por ejemplo, se permite la activación de conceptos tales como comisiones pagadas a intermediarios o gastos de viajes realizados para la adquisición de estos derechos.

En consecuencia, para que los derechos sobre un jugador puedan ser incluidos en los estados financieros como activo es necesario que hayan sido adquiridos en el mercado de traspasos. Por otra parte, la valoración de los mismos se hará siempre sobre la base del precio de adquisición.

Indudablemente este criterio de valoración es fiel reflejo de la tendencia al conservadurismo de la normativa contable, y genera como consecuencia inmediata el que los derechos sobre determinados tipos de jugadores no aparecerán en los estados financieros: (1) jugadores contratados procedentes de otros clubes sin realizar ningún desembolso y (2) jugadores internamente generados o de cantera.

En el caso de estos últimos, la adaptación del Plan General de Contabilidad a las Sociedades Anónimas Deportivas indica en su introducción que se debatieron dos posibles opciones de tratamiento contable:

- a) Capitalizar los gastos de formación del jugador y considerarlos como un inmovilizado inmaterial.

¹⁵ Este tratamiento contable es el que se lleva a cabo también en un país tan significado en este sector económico como Italia. Sin embargo, en Inglaterra, como comentamos en páginas anteriores, la práctica habitual consistía en considerar las adquisiciones de derechos sobre jugadores como cargos a la cuenta de resultados, aunque esta tendencia comienza a estar en desuso, siendo ya numerosos los clubes que capitalizan los derechos sobre deportistas profesionales (MORROW, 1997, pág. 59 y BERNABÉU y MAZARRACÍN, 2000, págs. 10-11).

- b) No conceptuar los gastos generados por la formación del jugador de cantera como activo, pues se trata de gastos propiamente dichos que deberán figurar como tales en la cuenta de pérdidas y ganancias.

El comité que elaboró la adaptación decidió adoptar la segunda opción, pues desde su punto de vista era la que más adecuadamente respetaba el principio de prudencia y el carácter preeminente de éste sobre cualquier otro.

En opinión de ORDÓÑEZ, y también en la nuestra, tanto los jugadores de la cantera como los adquiridos en el mercado de traspasos deben figurar en los estados financieros y, más concretamente, en el balance de situación, pues la contribución a la generación de rendimientos futuros por parte de un jugador de la cantera no es distinta de la de un jugador procedente del exterior y, en consecuencia, el tratamiento contable para ambos debería ser similar (ORDÓÑEZ, 2002, págs. 26-27). Por otra parte, en la medida en que los importes desembolsados en desarrollo de la cantera tienen como objetivo la obtención de potenciales ingresos futuros, ya sea por la vía de generación de deportistas profesionales para el primer equipo o por la vía de traspaso a otras entidades de los deportistas formados internamente, estos importes deberían ser considerados, al menos parcialmente, como inversión.

Ante esta situación, y tras desechar por diversas razones algunas posibilidades de valoración (coste de reposición, coste de oportunidad, modelo estocástico de valoración de recompensas, alternativas no monetarias de valoración, procedimientos instaurados por organizaciones emisoras de normas en el ámbito deportivo y estimación individualizada del potencial de rendimiento futuro), ORDÓÑEZ presenta dos posibilidades a efectos de valoración de derechos sobre estos deportistas: (1) actualización de salarios a cobrar y (2) coste histórico.

La primera de ellas resulta de aplicación relativamente fácil, pues el importe de las retribuciones a percibir por el deportista es conocido, al quedar pactado contractualmente y sólo habría que decidir la tasa de actualización correspondiente.

Es en la segunda posibilidad donde se centra el trabajo de ORDÓÑEZ. La valoración de deportistas de cantera utilizando el coste histórico supone la alternativa más conservadora, presentando las siguientes ventajas:

- No es necesario utilizar datos previsionales en su aplicación.
- Mayor simplicidad matemática.
- Menor grado de subjetividad.
- Mayor respeto hacia el principio de prudencia y hacia el cumplimiento de las condiciones de razonabilidad y fiabilidad.

El proceso de elaboración de la propuesta valorativa realizada presenta tres fases:

1. Cuantificación del coste total de mantenimiento de la cantera del club a lo largo de la temporada.
2. Segmentación de este coste en distintos subtotales, con tratamiento contable diferenciado, en función de la categoría federativa de los deportistas pertenecientes a la cantera del club.
3. Desarrollo pormenorizado del proceso de registro de cada concepto parcial del coste de cantera.

La primera fase trae consigo la necesidad de clasificar los costes por naturaleza relativos a las tareas formativas. Entre estos costes destacan los siguientes (SÁNCHEZ, 2000, págs. 412 y ss.):

- Coste de material deportivo, sanitario y otros consumos.
- Coste de servicios externos (comunicaciones, arrendamientos, reparaciones y conservación, de profesionales independientes, seguros, publicidad, propaganda y relaciones públicas, suministros, seguridad, desplazamientos del personal no deportivo...).
- Coste de tributos.
- Coste de personal.
- Otros costes de gestión (de arbitraje, desplazamientos, cuotas a entidades deportivas, derechos de participación en competiciones deportivas, sanciones deportivas, subvenciones a otras entidades deportivas...).
- Coste de amortizaciones y otros costes.

Una vez calculado el coste total de mantenimiento de cantera, la segunda fase implica la necesidad de imputar este coste a los distintos portadores de coste. Para realizar esta tarea ORDÓÑEZ distingue entre las distintas categorías federativas de los deportistas, debido a la gran complejidad que generaría un seguimiento individualizado de cada jugador de cantera.

Así, distingue cuatro grandes grupos:

1. Benjamines y alevines, que se caracterizan por la gran incertidumbre, dada su escasa edad, en cuanto a su potencial futuro.
2. Infantiles y cadetes, grupo en el que ya es posible que destaquen determinados jugadores, aunque aún sigue existiendo una fuerte dosis de incertidumbre en relación a su desarrollo posterior.

3. Juveniles y seniors. Se trata de un grupo ya con un nivel elevado de preparación, del que resulta lógico que salgan los deportistas profesionales.
4. Aficionados con 25 años cumplidos, grupo del que muy excepcionalmente podrá obtenerse un jugador profesional, dada su edad.

Dado que cada categoría tiene diferente importancia respecto a la asunción de costes y que las distintas edades de los deportistas pertenecientes a cada una indican diferentes tiempos de permanencia bajo tutela deportiva del club, se propone un sistema de coeficientes de ponderación. Estos coeficientes comienzan en el 1 para la categoría de benjamín de primer año y van ascendiendo en una unidad por categoría hasta llegar al coeficiente máximo 11, correspondiente a juvenil de tercer año. A partir de esa categoría, el coeficiente comienza a descender, para considerar que el potencial futuro de los deportistas de las categorías senior es inferior, además de que se acercan a la edad en la que el club dejará de tener derecho a percibir indemnización por formación (la última categoría contemplada, senior de más de 25 años, tiene coeficiente de ponderación 1).

Una vez conocidas las ponderaciones, se calcula el número de jugadores equivalentes que forman la cantera, multiplicando el número de jugadores reales de cada categoría por sus coeficientes, y acto seguido se puede calcular el coste de mantenimiento por jugador equivalente, simplemente dividiendo el coste total de mantenimiento de cantera por el número de jugadores equivalentes.

Lógicamente, esto permite conocer el coste de mantenimiento de cantera atribuible a los cuatro grupos que hemos mencionado anteriormente (benjamines y alevines, infantiles y cadetes, juveniles y seniors y seniors de más de 25 años).

A partir de ahí, se propone un tratamiento contable específico de los costes de mantenimiento de cantera correspondientes a cada categoría federativa, de manera que:

1. Costes correspondientes a benjamines, alevines y seniors de más de 25 años: se consideran como gastos del ejercicio, debido, en el caso de benjamines y alevines, a la gran incertidumbre existente en cuanto a su desarrollo futuro y, en el caso de seniors de más de 25 años, a sus escasas posibilidades de llegar a profesionales, junto a la circunstancia de que la edad de estos deportistas implica que el club ya no tiene derecho a percibir una posible indemnización por derechos de formación sobre los mismos.
2. Costes correspondientes a infantiles y cadetes: se trata de «proyectos de jugadores profesionales», de manera que se propone que los gastos correspondientes a estas categorías se activen como gastos de investigación y desarrollo ¹⁶, lógicamente contra una partida de trabajos realizados para el inmovilizado inmaterial.

¹⁶ El tratamiento contable como gastos de investigación y desarrollo ya fue llevado a la práctica por el Atlanta Braves, equipo norteamericano de béisbol profesional, que decidió capitalizar los costes de cantera y amortizarlos en cinco años (JIMENO y REDONDO, 2002, pág. 10).

3. Costes atribuibles a juveniles y seniors de hasta 25 años: estos costes, junto a los gastos de investigación y desarrollo definidos en el punto anterior correspondientes a los deportistas que abandonan la categoría de cadete de segundo año, formarán la valoración de los jugadores que acceden a categoría profesional.

Ésta es una propuesta que cabe calificar de prudente, en la medida en que se basa en el coste histórico de mantenimiento de cantera, sin atender al posible valor de mercado de los derechos activados sobre los deportistas y que entendemos que mejora significativamente la información mostrada en las cuentas anuales de las entidades deportivas, sobre todo en aquellas que destinan cantidades relevantes al desarrollo interno de jugadores.

4.6. La influencia de la normativa deportiva: el caso de la Fédération Internationale de Football Association (FIFA).

En julio de 2001 el Comité Ejecutivo de la FIFA promulgó la última revisión del Reglamento sobre el estatuto y la transferencia de jugadores (en adelante, el Reglamento), en el que, entre otras cuestiones, se trata de la indemnización de formación para jugadores jóvenes. En la misma fecha fue aprobado el Reglamento de aplicación del citado Reglamento (en adelante, el Reglamento de aplicación), y posteriormente, en agosto del mismo año, se dirigió a las distintas asociaciones nacionales pertenecientes a la FIFA la Circular n.º 769 (en adelante, la Circular) (FIFA, 2001 a, b, c).

Esta revisión de la normativa FIFA es consecuencia del acuerdo alcanzado en marzo de 2001 entre esta institución y la Comisión Europea, en relación con las modificaciones que esta última consideraba imprescindible introducir en la regulación de las transferencias internacionales de jugadores. La Comisión Europea había advertido en repetidas ocasiones de las deficiencias de la normativa sobre el mercado de traspasos y, más concretamente, había abogado por la institucionalización de los derechos de formación.

El objetivo perseguido consiste en promover y mejorar la formación de jóvenes jugadores, garantizando indemnizaciones para los clubes que invierten en la formación y capacitación de los mismos, incentivando por tanto la realización de actividades de formación y desarrollo de deportistas. Por otra parte, la consecución de este objetivo no debe conducir al cálculo de indemnizaciones desproporcionadas, que pudieran tener como consecuencia práctica un aumento de las dificultades para la movilidad de los jugadores (FIFA, 2001c, pág. 2).

El Reglamento determina el período durante el cual se entiende que se produce el proceso de formación y educación de un jugador: de los 12 a los 23 años. La obligación de pago de la indemnización por formación y educación se produce: (1) cuando el jugador firma su primer contrato como no-aficionado con un club distinto al que impartió la formación y (2) cada vez que el jugador cambie de club, hasta que finalice su formación y educación (arts. 14 y 15 del Reglamento).

El importe de indemnización calculado deberá reflejar los costes efectivos de formación del jugador y se beneficiarán del mismo los clubes que han contribuido a la formación del deportista, contando a partir de los 12 años de edad [art. 5.4 a) del Reglamento de aplicación].

Lógicamente, resulta clave la manera de calcular esos costes efectivos de formación del jugador, de manera que se determina la necesidad de establecer una clasificación de los clubes, en función de sus inversiones en formación de jugadores (art. 6 del Reglamento de aplicación). Cada asociación nacional de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo establecerá a qué grupo pertenece cada uno de sus clubes, ordenándolos de mayor a menor esfuerzo financiero en la formación de jugadores y teniendo en cuenta la opinión de los representantes de éstos y de los clubes. Igualmente, cada asociación nacional determinará los costes de formación y educación para cada una de las categorías de clubes de su ámbito territorial.

Es importante destacar que para que el sistema sea manejable y las sumas de la indemnización por formación resulten previsibles, los costes de formación y educación no se calcularán individualmente para cada club, sino que se clasificará a los clubes en categorías y los costes de formación y educación se establecerán nacionalmente para cada categoría (FIFA, 2001c, pág. 4). En nuestra opinión, el hecho de que el sistema consiga que las cifras de indemnización sean previsibles resulta determinante a la hora de permitir el reflejo contable de estos importes. Una vez obtenida por la FIFA la información relativa a la categorización de los clubes de cada asociación nacional, así como la referida a los costes de formación de cada categoría de cada asociación nacional, este organismo procederá a establecer una clasificación de ámbito internacional. Así, se prevén cuatro categorías de clubes, ordenados de mayor a menor inversión en formación de jugadores.

Para calcular la indemnización se multiplicará la suma correspondiente a la categoría del club formador en el que estuvo inscrito el jugador por los años de formación del deportista en dicho club (art. 7.1 del Reglamento de aplicación). El número máximo de años de formación que se considerará es de 10 (FIFA, 2001c, pág. 5) ¹⁷.

Con carácter general, la indemnización por formación se basará en los costes de formación y educación del país del nuevo club. No obstante, en el área de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, la indemnización se basará en los costes de formación y educación del país del club formador.

En nuestra opinión, la nueva normativa de la FIFA va a producir consecuencias relevantes en el terreno de la valoración contable de las inversiones en desarrollo interno de deportistas, pues las asociaciones nacionales van a tener obligatoriamente que valorar los costes efectivos de formación y en los traspasos de futbolistas, en determinadas circunstancias ya analizadas, habrá que indemni-

¹⁷ Indudablemente, el sistema resulta complejo, y para conseguir una mayor simplicidad, la propia FIFA ha establecido, mediante su Circular n.º 826 (2002), las cantidades a utilizar en el proceso de valoración, distinguiendo para cada una de sus seis Confederaciones las distintas categorías en las que deben encuadrarse los clubes.

zar a los clubes formadores. Esta filosofía general resulta aplicable no sólo a los traspasos internacionales, sino también a los nacionales. Por tanto, va a resultar factible la valoración de los derechos sobre deportistas internamente generados y su inclusión en los estados financieros, tomando como base para esa valoración los costes de formación correspondientes a la categoría en la que se haya encuadrado al club. No debe olvidarse que los costes de formación no se establecen individualmente para cada club, sino que se determinan nacionalmente para cada categoría, lo cual hace que las sumas de indemnización por formación sean previsibles.

El mecanismo propuesto para la activación de los derechos de formación sobre deportistas requiere analizar cuidadosamente determinados aspectos:

- Momento del tiempo en el que debe producirse la activación de los derechos.

Esta cuestión es relevante en la medida en que no resultaría razonable la capitalización de derechos sobre jugadores cuyo potencial de generación de rendimientos futuros estuviera afectado por una alta dosis de incertidumbre. Nuestra propuesta implica que la capitalización debería producirse en el año en el que el futbolista pasara a prestar sus servicios en el equipo filial o segundo equipo. Esta circunstancia justifica la activación, pues se entiende que un deportista que pasa al equipo filial debe tener lógicamente características que hacen presumir un desarrollo posterior positivo. El importe capitalizado se calcularía tomando el coste de formación de la categoría a la que pertenezca el club multiplicado por el número de años transcurridos desde que el deportista comenzó su actividad en los equipos de cantera y tendría como contrapartida una partida de trabajos realizados para el inmovilizado inmaterial. Esta activación se haría siempre partiendo de los 12 años de edad, pues, como indicamos anteriormente, la normativa de la FIFA entiende que el proceso de formación valorable a efectos económicos comienza a esa edad.

- Tratamiento de los costes generados durante los ejercicios de permanencia del deportista en el equipo filial.

En este caso, el valor capitalizado del deportista debería incrementarse ejercicio a ejercicio, en el importe de los costes de formación correspondientes a la categoría del club en cada temporada.

- Posibilidades al finalizar el proceso de formación del deportista:

1. Finalizado el período de formación, el deportista es contratado como profesional por el club formador.

Esta circunstancia puede asimilarse a la terminación exitosa de un proyecto de desarrollo, de manera que el valor acumulado de los derechos sobre el deportista que se ha ido generando internamente pasará a amortizarse en función de la duración del contrato firmado.

2. Durante el proceso de formación, el deportista es traspasado a otro club.

En este caso, el club formador tendrá derecho a percibir una indemnización por formación, calculada de acuerdo con la normativa de la FIFA. Lógicamente, el traspaso puede acordarse por una cantidad real distinta. Lo auténticamente relevante es que los derechos sobre el jugador traspasado van a tener un valor contable, derivado de la activación inicial más los incrementos registrados durante su proceso de formación, de manera que se podrá calcular el resultado de la operación por diferencia entre el precio del traspaso y este valor contable.

3. Durante el proceso de formación, el jugador abandona la práctica del deporte, por no alcanzar el rendimiento mínimo necesario.

Esta circunstancia es asimilable al fracaso de un proyecto de desarrollo, de manera que en este caso procederá dar de baja, con cargo a pérdidas, el importe de los derechos de formación activados correspondientes al deportista.

Lógicamente, la casuística que puede presentarse es muy amplia, aunque entendemos que los tres puntos anteriores recogen las posibilidades más frecuentes en la realidad.

En el apartado de este trabajo relativo a propuestas de actuación reflexionaremos acerca de las consecuencias que sobre los estados financieros tendría la activación de los importes destinados a formación de deportistas.

5. CONCLUSIONES

- En las entidades deportivas resulta necesario prestar una especial atención a los criterios de valoración aplicables a los derechos sobre deportistas profesionales, dado que éstos constituyen el principal elemento generador de ingresos para estas compañías.
- La caracterización de estos derechos como activos intangibles resulta clara, en la medida en que (1) no tienen sustancia física, (2) son identificables y separables de otros activos, (3) las compañías pueden ejercer el control efectivo sobre ellos y (4) contribuyen a la obtención de ingresos futuros y a la aparición de ventajas competitivas sostenibles para las empresas.
- La mayoría de los modelos propuestos por la literatura contable para la valoración de derechos sobre deportistas profesionales presentan fuertes dosis de subjetividad, siendo incompatibles con la necesaria fiabilidad de la información contable.
- Esta carencia de bases fiables de medida tiene como consecuencia que el principio del coste histórico sea el más utilizado para la valoración de estos derechos, dado su carácter imparcial, objetivo y verificable.

- La valoración obtenida mediante el principio del coste histórico mostrará el coste o sacrificio de recursos que se ha realizado para la obtención del derecho sobre el deportista, pero no resulta indicativo acerca de la capacidad futura del mismo para contribuir a la obtención de ingresos para la compañía.
- Por otra parte, la utilización de este criterio valorativo genera distorsiones en la información contable cuando existen diferencias significativas entre dicho coste y el valor de realización de los activos correspondientes. En las sociedades deportivas estas distorsiones pueden ser especialmente relevantes en los casos de (1) jugadores contratados procedentes de otros clubes sin realizar ningún desembolso y (2) jugadores desarrollados internamente, dado que el valor de los derechos sobre estos deportistas no aparece reflejado en el activo de estas entidades, en el primer caso por no existir un desembolso monetario para la adquisición de los derechos y en el segundo por tratarse contablemente los importes invertidos en desarrollo de deportistas como gasto.
- En el caso de jugadores desarrollados internamente, resulta posible técnicamente asignar un valor a los mismos basado en el coste histórico de mantenimiento de cantera, ya sea a través del modelo propuesto por ORDÓÑEZ o utilizando la normativa FIFA para la valoración de derechos de formación. De esta forma la información financiera facilitada al exterior sería más congruente con la realidad de las entidades deportivas, sobre todo de aquellas que destinan importantes recursos financieros a la formación y desarrollo de deportistas.

6. PROPUESTAS DE ACTUACIÓN

En nuestra opinión, sería necesario reformar la normativa contable específica aplicable a estas entidades, en el sentido de permitir la capitalización, al menos parcial, de las inversiones en cantera. De esta forma se paliaría la inconsistencia en el tratamiento contable que supone la activación de los derechos sobre deportistas adquiridos en el exterior y la no consideración en los balances de los derechos sobre deportistas internamente generados.

Esta activación generaría una serie de consecuencias:

- Incremento de los activos inmovilizados inmateriales de la compañía, al reconocerse como tales los gastos de desarrollo de los jugadores formados internamente.
- Incremento de los fondos propios, derivado del aumento de los resultados del ejercicio producido como consecuencia de la activación. La propuesta incide positivamente en la rentabilidad, tanto económica como financiera, de la compañía.

- Efecto reductor sobre la ratio de endeudamiento, derivado de la mejora de los fondos propios.
- Mejora de los indicadores de solvencia, al incrementarse el activo inmovilizado, en este caso inmaterial.
- Al aumentar los ingresos de explotación, se produce un efecto positivo sobre indicadores tales como la capacidad de devolución de deudas y la cobertura de gastos financieros.
- Las ratios de liquidez de la compañía no se ven afectadas, pues la propuesta no incide sobre el activo y pasivo circulante.
- Como se ha indicado anteriormente, el impacto de la propuesta sobre la cuenta de resultados durante el proceso de formación supondría un incremento de los ingresos de explotación, aunque debe señalarse que, una vez finalizado este proceso con éxito, las cuentas de resultados futuras soportarían mayores gastos por amortización del inmovilizado inmaterial, dado que habría que cargar en las mismas la depreciación anual calculada de los derechos activados previamente.

No queremos finalizar este apartado sin hacer mención de las posibles implicaciones de la activación de derechos sobre deportistas internamente generados desde el punto de vista de la normativa contable actualmente en vigor.

Las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Sociedades Anónimas Deportivas (Orden de 27 de junio de 2000, BOE de 29 de junio) indican a este respecto en el párrafo octavo de su Introducción que las cantidades destinadas por los clubes para formación de sus jugadores deben considerarse como gastos del ejercicio, argumentado por un lado que esta opción es la que mejor recoge el principio de prudencia y, por otro, aduciendo las dificultades que plantearía la cuantificación de estos importes a efectos de su inclusión en el inmovilizado inmaterial, lo que podría traer consigo en muchos casos apreciaciones puramente subjetivas.

En este sentido, hemos de hacer las siguientes consideraciones:

- a) El párrafo primero de la Introducción de estas normas de adaptación indica textualmente lo siguiente: «Como en cualquier otra adaptación sectorial formulada por este Instituto, las presentes normas siguen abiertas para aceptar las modificaciones que puedan proceder en el futuro en función de la evolución que experimenten estas entidades, del progreso contable y de las sugerencias de profesionales y expertos apoyados en observaciones al aplicar el modelo».

Dado que la fecha de promulgación de este texto legal es junio de 2000, resulta evidente que en aquel entonces no habían visto la luz las normas de la FIFA comentadas en el epí-

grafe 4.6 de este trabajo, luego la consideración como gasto de las inversiones en cantera es el producto de la situación jurídico-deportiva de aquel momento que, en nuestra opinión, se ha visto sustancialmente modificada a partir de 2001.

- b) Uno de los argumentos que esgrime el Comité que elaboró las normas de adaptación para el tratamiento contable como gasto de las inversiones en formación de jugadores es la dificultad de su cuantificación y el riesgo asociado de utilización de criterios puramente subjetivos. Indudablemente, éste es un argumento consistente en el momento del tiempo en el que las normas se promulgaron, pero en la actualidad existe un cuerpo normativo de la FIFA que resuelve, con criterios objetivos, este problema valorativo. Es más, este cuerpo normativo se está empleando como base para la valoración de las indemnizaciones por derechos de formación en los traspasos de deportistas entre clubes.
- c) Por otra parte, la alusión que realizan las normas de adaptación al Principio de Prudencia, como inspirador del tratamiento contable como gasto de estas inversiones en cantera, dado el carácter preferencial de dicho Principio, también era consistente en aquella época, aunque hay que hacer hincapié en que este principio deja de tener este carácter preferencial, ante la entrada en vigor de las Normas Internacionales de Contabilidad.

En resumen, entendemos que la activación de derechos sobre deportistas internamente generados por parte de los clubes no contraviene el espíritu de las normas de adaptación, antes bien, contribuye a mostrar de una manera más coherente la imagen fiel de la situación patrimonial de estas entidades y de sus resultados. Esta idea se hace aún más evidente en aquellos clubes que se caracterizan por su esfuerzo económico en el desarrollo de su actividad de promoción de jugadores internamente generados, máxime si tenemos en consideración los próximos cambios previstos en la normativa deportiva internacional que obligarán a los clubes a incluir en sus plantillas un número determinado de jugadores de cantera.

No obstante, somos conscientes de que esta propuesta puede resultar contradictoria con lo estipulado en la NIC 38, que limita fuertemente la capitalización de activos intangibles generados internamente, de manera que una posibilidad intermedia podría consistir en el suministro de información adicional sobre valoración de deportistas formados dentro de la compañía, bien sea en la Memoria o en un estado complementario referido específicamente a este aspecto.

Una segunda propuesta se refiere a la presentación de información adicional acerca de la evolución del valor de los derechos sobre deportistas profesionales, pues creemos necesario informar en la Memoria de las posibles diferencias entre valor contable de estos derechos (ya sean adquiridos del exterior o generados internamente) y valor de realización de los mismos, con el objetivo de mejorar la información suministrada por estas compañías. El cálculo del valor de realización podría realizarse de acuerdo con un modelo de carácter objetivo, similar al de DOBSON y GERRARD.

BIBLIOGRAFÍA

- ABOODY, D. y LEV, B. [1998]: «The value-relevance of intangibles: The case of software capitalization», *Journal of Accounting Research*, 36, supplement.
- ACCOUNTING STANDARDS BOARD (ASB) [1997]: Goodwill and Intangible Assets, Financial Reporting Standard 10, ASB, London.
- ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (ASC) [1987]: Accounting for depreciation, Statement of Standard Accounting Practice 12, Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), London.
- AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION (AAA) [1973]: «Report of the Committee on Human Resource Accounting», *Accounting Review*, 48, supplement.
- ANTONIONI, P. y CUBBIN, J. [2000]: «The Bosman ruling and the emergence of a single market in soccer talent», *European Journal of Law and Economics*, 9.
- APPELBAUM, S.H. y HOOD, J. [1993]: «Accounting for the firm's human resources», *Managerial Auditing Journal*, vol. 8, n.º 2.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) [1999]: *Marco Conceptual para la Información Financiera, Documentos sobre Principios Contables*, AECA, Madrid.
- BASSI, L.; BENSON, G.; VAN BUREN, M. y BUGARIN, R. [1997]: *Human Performance Practices Report*, American Society for Training and Development.
- BERNABÉU SÁNCHEZ, M.D. y MAZARRACÍN BORREGUERO, M.R. [2000]: «Algunas consideraciones sobre el tratamiento contable de los jugadores en la industria del fútbol: la situación en España e Inglaterra», Comunicación presentada al IX Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Las Palmas de Gran Canaria.
- BIAGONI, L.F. y OGAN, P. [1977]: «Human resource accounting for professional sports teams», *Management Accounting (NAA)*, november.
- BRUMMANS, R.J.J. y LANGENDIJK, H.P.A.J. [1998]: «Human resource accounting in football clubs: A study of the prescribed accounting rules in the Netherlands», Comunicación presentada al XX Congress of the European Accounting Association, Amsterdam.
- BRUMMET, R.L. [1970]: «Accounting for Human Resources», *Journal of Accountancy*, n.º 130.
- BRUMMET, R.L.; FLAMHOLTZ, E.G. y PYLE, W.C. [1968]: «Human Resource measurement: a challenge for accountants», *The Accounting Review*.
- CAÑIBANO CALVO, L.; GARCÍA-AYUSO COVARSI, M. y SÁNCHEZ, P. [1999]: «La relevancia de los intangibles para la valoración y la gestión de las empresas: revisión de la literatura», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 100.
- CARMICHAEL, F. y FORREST, D. [1999]: «The labor market in association football: who gets transferred and for how much?», *Bulletin of Economic Research*, vol. 51, n.º 2.
- CARMICHAEL, F. y THOMAS, D. [1993]: «Bargaining in the transfer market: Theory and evidence», *Applied Economics*, 25.
- CORTE DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS [1995]: Caso C-415/93.
- DELOITTE & TOUCHE [1996]: *Annual review of football finance*, Deloitte & Touche, London.
- DOBIJA, M. [1998]: «How to place human resources into the balance sheet?», *Journal of Human Resource Costing and Accounting*, vol. 3, n.º 1.
- DOBSON, S. y GERRARD, B. [1999]: «The determination of player transfer fees in English professional soccer», *Journal of Sport Management*, 13.
- [2000]: «Testing for monopoly rents in the market for playing talent», *Journal of Economic Studies*, vol. 27, n.º 3.
- DOBSON, S.; GERRARD, B. y HOWE, S. [2000]: «The determination of transfer fees in English nonleague football», *Applied Economics*, vol. 32, n.º 9.
- EDVINSON, L. y MALONE, M.S. [1999]: *El capital intelectual*, Gestión 2000, Barcelona.
- FEDERACIÓN INTERNACIONAL DE FÚTBOL ASOCIACIÓN (FIFA) [2001a]: Reglamento sobre el estatuto y la transferencia de jugadores, www.fifa.com

- [2001b]: Reglamento de aplicación del Reglamento FIFA sobre el estatuto y la transferencia de jugadores, www.fifa.com
- [2001c]: Circular n.º 769 sobre revisión del Reglamento sobre el estatuto y la transferencia de jugadores, www.fifa.com
- [2002]: Circular n.º 826 sobre indemnización por formación de jugadores, www.fifa.com
- FEES, E. y MÜHLHEUBER, G. [2002]: «Economic consequences of transfer fees regulations in European football», *European Journal of Law and Economics*, 13.
- FLAMHOLTZ, E.G. [1972]: «Towards a Theory of Human Resource Value in Formal Organizations», *The Accounting Review*.
- [1974]: *Human Resource Accounting*, Dickenson Publishing Company, Encino, California.
- [1985]: *Human Resource Accounting*. Advances in Concepts, Methods and Applications, Jossey-Bass Publishers, San Francisco.
- FLOWER, J. [2000]: «The accountancy profession's approach to intangible assets: an analysis of IAS 38» en VV.AA.: *Clasificación de intangibles*, Cambre de Commerce et d'industrie de Paris, París.
- HAMIL, S.; MICHIE, J. y OUGHTON, C. [1999]: *The Business of Football*, Mainstream, Edimburgo.
- HAMIL, S.; MICHIE, J., OUGHTON, C. y WARBY, S. [2000]: *Football in the Digital Age*, Mainstream, Edimburgo.
- HEKIMIAN, J.S. y JONES, C. [1967]: «Put people on your balance sheet», *Harvard Business Review*, January-February.
- HERMANSON, R. [1964]: Accounting for human assets, Ocasional paper n.º 14, Michigan State University.
- ITTNER, C.D. y LARCKER, D.F. [1998]: «Are nonfinancial measures leading indicators of financial performance? An analysis of customer satisfaction», *Journal of Accounting Research*, 36, supplement.
- JAGGI, B. y LAU, H. [1974]: «Towards a Model for Human Resource Valuation», *The Accounting Review*, April.
- JIMENO DE LA MAZA, F.J. y REDONDO CRISTÓBAL, M. [2002]: «Valoración de recursos humanos en Sociedades Anónimas Deportivas. Especial referencia a los gastos de formación», Comunicación presentada al *X Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*, Santiago de Compostela.
- LEV, B. [2001]: *Intangibles: Management, measurement and reporting*, Brookings Institutions Press, Washington DC.
- LEV, B. y SCHWARTZ, A. [1971]: «On the use of the economic concept of human capital in financial statements», *Accounting Review*, January.
- LEV, B. y SOUGIANNIS, T. [1996]: «The capitalization, amortization and value-relevance of R&D», *Journal of Accounting and Economics*, 21, February.
- LIKERT, R. y BOWERS, D.G. [1969]: «Organizational Theory and Human Resource Accounting», *American Psychologist*, n.º 24.
- MARQUES, E. [1974]: *La comptabilité des ressources humaines*, Hommes et Techniques, París.
- MARTÍNEZ CHURIAQUE, J.I. [1980]: «Estados contables con datos de inversión en personal. Su impacto sobre la toma de decisiones», *Boletín de Estudios Económicos*, 109.
- MARTÍNEZ RAMOS, M. [1996]: «La contabilidad de los recursos humanos: una visión general», Comunicación presentada al *VII Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*, Alicante.
- MAZARRACÍN BORREGUERO, M.R. [1993]: «La información sobre la inversión en personal en las cuentas anuales», Comunicación presentada al *V Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*, Sevilla.
- [1998]: *La información contable de los recursos humanos*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid.
- MORENO CAMPOS, I. [1999]: «La Información Contable sobre Intangibles: el caso del Capital Humano», Tesis Doctoral, Universidad de Sevilla.
- [2001]: «Activos y pasivos derivados de la gestión de personas en la empresa», *Harvard Deusto Finanzas y Contabilidad*, 43, septiembre-octubre.
- MORENO CAMPOS, I. y SIERRA MOLINA, G. [2000]: «La relevancia del capital humano en la información financiera: análisis y revisión de la literatura empírica», *VI Jornadas de Análisis Contable*, Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad.
- MORROW, S.H. [1996]: «Football players as assets. Measurement as the critical factor in asset recognition: a case study investigation», *Journal of Human Resource Costing and Accounting*, vol. 1, n.º 1.

- [1997]: «Accounting for football players. Financial and accounting implications of "Royal Club Liégois and Others V Bosman" for football in the United Kingdom», *Journal of Human Resource Costing and Accounting*, vol. 2, n.º 1, spring.
- OGAN, P. [1976a]: «Application of a human resource value model: A field study», *Accounting, Organization & Society*.
- [1976b]: «A human resource value model for professional service organizations», *Accounting Review*, april.
- ORDÓÑEZ SOLANA, C. [2000]: «La valoración de los jugadores pertenecientes a clubes y sociedades anónimas deportivas que participan en competición profesional: la contabilidad de recursos humanos y la normativa deportiva aplicable», Comunicación presentada a las *X Jornadas Luso-Españolas de Gestión Científica*, Vilamoura, Portugal.
- [2001]: Reconocimiento contable de jugadores en empresas que participan en competición profesional, Tesis Doctoral, Universidad de Granada.
- [2002]: «Registro contable de pagos a deportistas: Según la adaptación sectorial del P.G.C. a S.A. deportivas», *Partida Doble*, mayo.
- POWER, M. [1992]: «The politics of brand accounting in United Kingdom», *European Accounting Review*, summer.
- REILLY, B. y WITT, R. [1995]: «English league transfer prices: is there a racial dimension?», *Applied Economics Letters*, 2.
- ROBLEDA CABEZAS, H. [1994]: «Análisis de los costes de formación del personal», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 81, octubre-diciembre.
- ROTTENBERG, S. [1956]: «The baseball player's labour market», *Journal of Political Economy*, 64.
- SACKMANN, S.A.; FLAMHOLTZ, E.G. y BULLEN, M.L. [1989]: «Human resource accounting: a state of the art. review», *Journal of Accounting Literature*, 8.
- SÁNCHEZ TOLEDANO, D. [2000]: «La realidad económico-técnica de los clubes de fútbol: cálculo, análisis y control del coste de los servicios y de la producción», Tesis Doctoral, Universidad de Málaga.
- [2002]: *Cálculo de costes en clubes de fútbol y otras entidades deportivas*, Deusto, Bilbao.
- SCARPELLO, V. y THEEKE, H.A. [1989]: «Human resource accounting: a measured critique», *Journal of Accounting Literature*, 8.
- SLOANE, P.J. [1969]: «The labour market in professional football», *British Journal of Industrial Relations*, vol. 7, n.º 2.
- [1971]: «The economics of professional football: The football club as utility maximiser», *Scottish Journal of Political Economy*, 18.
- SOUGIANNIS, T. [1994]: «The accounting based valuation of corporate R&D», *Accounting Review*, 69, January.
- SPEIGHT, A. y THOMAS, D. [1997]: «Arbitrator decision-making in the transfer market: an empirical analysis», *Scottish Journal of Political Economy*, vol. 44, n.º 2.
- STOLOWY, H. y JENY-CAZAVAN, A. [2001]: «International accounting disharmony: the case of intangibles», *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 14, n.º 4, September.
- STOLOWY, H.; HALLER, A. y KLOCKHAUS, V. [2001]: «Accounting for brands in France and Germany compared with IAS 38 (intangible assets): An illustration of the difficulty of international harmonization», *The International Journal of Accounting*, vol. 36, n.º 2, May.
- SZYMANSKI, S. y SMITH, R. [1997]: «The English football industry: profit, performance and industrial structure», *International Review of Applied Economics*, vol. 11, n.º 1.
- THOMAS, D. [1996]: «Recent developments in sporting labour markets: free agency and new slavery?», *Review of Policy Issues*, vol. 2, n.º 2.
- TOUCHE ROSS [1992]: *Survey of significant accounting policies in football clubs*, Touche Ross, London.
- [1994]: *Survey of football club accounts*. London.
- UNION OF EUROPEAN FOOTBALL ASSOCIATIONS (UEFA) [1992]: Principles of cooperation between members states and their clubs, UEFA, Berna.
- VROOMAN, J. [1997]: «A unified theory of capital and labour markets in major league baseball», *Southern Economic Journal*, 63.

CONTABILIDAD	LA REFORMA DE LA CONTABILIDAD ESPAÑOLA EN EL PROCESO DE ARMONIZACIÓN CONTABLE INTERNACIONAL (PRIMERA PARTE)	Núm. 85/2005
--------------	--	-----------------

JOSÉ LUIS CEA GARCÍA

*Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad
Autónoma de Madrid*

Extracto:

DESDE una exposición panorámica del movimiento de armonización contable internacional, se analiza la estrategia adoptada por la UE y plasmada en la aceptación de las normas contables internacionales IASB para la presentación, al menos, de las Cuentas Anuales Consolidadas de las sociedades cotizadas de sus Estados miembros. Se ofrece una visión de las principales consecuencias de esta estrategia, desde una perspectiva crítica, resaltando sobre todo que esto supone la aceptación prácticamente incondicional del modelo de regulación contable anglosajón, privado y profesional, lo que implica una supeditación cuasitotal de la UE a lo que se decida en IASB, en un asunto clave que puede afectar a la competitividad de las empresas europeas y llevar a admitir reglas contables sujetas a presiones e intereses de núcleos privados poderosos, en detrimento de la protección de los pequeños inversores.

Posteriormente se describe de forma minuciosa el proceso de reforma de la contabilidad española como consecuencia de la referida decisión tomada en la UE de acercamiento al modelo IASB en sus principales hitos e implicaciones, desde una perspectiva crítica basada en la racionalidad económica de los hechos subyacentes, que es la que hemos venido manteniendo desde que se inició este proceso.

Lo que se publica en este número del trabajo completo llega a los aspectos de la reforma contable española formalmente aprobados, mientras que en el número siguiente de la revista se desarrollará el camino pendiente de recorrer por la reforma contable española que es todavía una parte muy sustancial del proceso. Describimos, en la segunda entrega del trabajo, los contenidos del Anteproyecto de la Ley de reforma y adaptación de la legislación mercantil española (C. de C. y TRLSA) en materia contable con base al modelo IASB, denotando los principales motivos en los que se basa nuestra discrepancia con diversos planteamientos adoptados por el referido Anteproyecto para nuestra regulación contable, que habrá de plasmarse en el nuevo Plan General de Contabilidad reformado.

Se enuncia finalmente un conjunto de conclusiones entresacadas del discurso crítico que hemos mantenido a lo largo del trabajo, las cuales representan propuestas y sugerencias a tener en cuenta para su incorporación frente a las soluciones o posiciones al respecto que se proponen en el referido Anteproyecto y frente al borrador de la reforma del Plan General de Contabilidad.

Sumario:

PRIMERA PARTE

1. Armonización contable internacional *versus* uniformidad contable internacional. Dos visiones distintas de una necesidad indiscutible e ineludible.
2. El proceso de armonización contable internacional en la UE. Los primeros pasos de una estrategia bien definida.
3. El reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo de 19-7-2002 relativo a la aplicación de las normas internacionales de contabilidad (IASB).
4. La reforma de la contabilidad española como respuesta ineludible de la decisión de la UE hacia la armonización contable internacional (IASB).
 - 4.1. Nuestra visión a grandes rasgos de la reforma contable española como preámbulo.
 - 4.2. El camino preparatorio de la reforma contable española: el informe sobre la situación actual de la Contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma (Libro Blanco).
5. El camino recorrido oficialmente hasta ahora por la reforma contable española: los primeros pasos de un proceso en marcha.
 - 5.1. Reformas sobre el régimen de presentación de las CAC (arts. 42 al 49 del C. de C.).
 - 5.2. Reformas sobre el régimen de presentación de las CA individuales.
 - 5.3. Nuevo régimen simplificado de la Contabilidad empresarial en España.
 - 5.4. Reforma o reconfiguración del modelo organizativo funcional de la regulación contable española.
 - 5.5. Otras reformas informativas paralelas legalmente aprobadas.

SEGUNDA PARTE

6. El camino pendiente de recorrer por la reforma contable española: un proceso en marcha.
 - 6.1. La reforma contable de las entidades de crédito: un asunto ya concluido.
 - 6.2. Anteproyecto de ley de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización contable internacional con base a la normativa de la UE.
 - 6.3. Motivos para una opinión discrepante con respecto al Anteproyecto de Ley de reforma del C. de C. y del TRLSA.
 - 6.4. Cuestiones pendientes para la reforma contable española.
7. A modo de síntesis. Valoración personal sobre la reforma contable en la UE y particularmente sobre la reforma española.

Conclusiones.

Bibliografía.

NOTA: Este trabajo se divide en dos partes: la primera se edita en este número 272 y la segunda en la próxima publicación (núm. 273).

1. ARMONIZACIÓN CONTABLE INTERNACIONAL VERSUS UNIFORMIDAD CONTABLE INTERNACIONAL. DOS VISIONES DISTINTAS DE UNA NECESIDAD INDISCUTIBLE E INELUDIBLE

En estos tiempos de la así llamada era de la globalización, la contabilidad española, o mejor dicho la contabilidad de todos los Estados miembros de la Unión Europea (UE), vive momentos de reforma, dentro de un lógico movimiento de armonización de criterios y de conductas contables a escala internacional.

Queremos subrayar el término *armonización contable* que es cosa distinta del término *uniformidad contable*, pues es como armonización como debería enfocarse este proceso de conveniencia o necesidad de acercamiento internacional de los criterios de medición de las magnitudes contables y, en general, de las conductas o mecanismos de presentación pública de la información de las empresas, al menos las de un cierto tamaño y con trascendencia pública por cotizar sus títulos en los mercados financieros oficiales de los distintos países de algún relieve como mínimo, que el escenario de la globalización de los mercados (financieros y no financieros) exige.

Como decimos, este proceso conveniente o necesario de satisfactoria armonía informativa internacional es cosa bien distinta de la uniformidad completa a «machamartillo» y al pie de la letra de las conductas contables a escala universal, porque estamos hablando de países y empresas pertenecientes a economías de muy distintas características (desarrolladas y menos desarrolladas, de unas culturas y unos rasgos y tradiciones legales dispares, etc.) y muy distintas también unas empresas de otras (grandes empresas multinacionales y empresas de mediano o pequeño tamaño, etc.), por lo que los criterios o normas de medición y presentación de las magnitudes contables respectivas no es un asunto puramente técnico (no se está hablando de adoptar un sistema internacional patrón de medidas físicas tal como el sistema métrico decimal), no es algo inocuo o aséptico en suma, sino que, por el contrario, adoptar unas soluciones contables u otras frente a ciertos hechos o transacciones empresariales determinantes (p.ej. el tratamiento de los gastos de investigación y desarrollo, de las diferencias de cambio en moneda extranjera, del fondo de comercio, etc.) puede producir efectos económicos convenientes para ciertas empresas de unas ciertas dimensiones o emplazadas en ciertos países de primera fila, etc., pero podrían ser inconvenientes o lesivas para otras empresas de menor dimensión o que actuasen en países de menor nivel de desarrollo económico, financiero, tecnológico, etc.¹

¹ Para mayor detalle: J.L. CEA. *Armonización contable internacional y reforma de la Contabilidad española*. Ministerio de Economía. ICAC. Madrid, 2001. En especial págs. 23-29.

Entendemos, por ello, que en este inevitable y deseable proceso de armonización contable internacional, el impulso de convergencia emprendido por un país debería huir de pretensiones uniformadoras maximalistas (al menos para la generalidad de sus empresas), por la inconveniencia y beligerancia intrínseca de esto último. Mas lo cierto es que es más probable que se propicie y triunfe la uniformidad contable prácticamente, por inercia o desgana intelectual (en este mundo actual de pensamiento único en distintos órdenes de la vida) y por supuesto por conveniencia de determinados núcleos de poder o de influencia fáctica evidente (grandes corporaciones internacionales, firmas de auditoría de dimensión mundial, grandes firmas internacionales de análisis, colocación y gestión de valores, etc.).

En otras palabras, un proceso de imposición o de aceptación generalizada, si gusta más esta versión suave de la cosa, del patrón contable –o sea del conjunto canónico de normas contables– propio del mundo anglosajón, promulgado por organismos de regulación contable de naturaleza privada o profesional (expresión natural de la ideología e intereses de tales núcleos influyentes ²), en vez de optar por un verdadero proceso de armonización internacional, es decir, de aproximación contable sustancial hasta donde resulte satisfactorio, esto es, donde pudieran existir ciertos márgenes de decisión nacional, en cuanto al tratamiento de determinados hechos o transacciones, a la definición o cálculo de ciertas magnitudes (p.ej. el resultado contable periódico), al tratamiento contable de ciertos hechos o transacciones o a la presentación de cierta información contable con criterios o reglas nacionales más acordes con sus circunstancias de tipo general (nivel de desarrollo, protección de competitividad de ciertos sectores, tradición de su regulación mercantil de ciertas figuras, etc.) que es lo que sería lo razonable, lo deseable o lo conveniente.

En definitiva, se está tendiendo de una forma clara, aunque no declarada directamente, hacia un sistema de uniformidad contable internacional y, de modo más concreto, en los Estados miembros de la UE, que es lo que afecta a las empresas españolas. Más claramente aún, hacia «la fusión por absorción» por parte de un modelo de regulación contable privado o profesional (absorbente), con la consiguiente desaparición en términos fácticos de los modelos de regulación contable pública de los países de la UE con este tipo de tradición reguladora (absorbidos), esto es, la implantación de un modelo normativo contable de corte, cultura e ideología anglosajona frente a la regulación pública continental europea (Francia, España, etc.). Estamos también ante una regresión de los mecanismos de protección de los intereses de los inversores de pequeña cuantía (mayor neutralidad en las normas contables dictadas desde organismos reguladores públicos) en beneficio de los grandes intereses financieros que dominan y gobiernan las grandes compañías cotizadas y el entorno cercano de grandes firmas de servicios –auditoría, sociedades de gestión financiera, analistas, etc. (mayor influencia de estos poderes fácticos en los organismos de regulación privada o profesional) ³.

² J.L. CEA. «Sobre el deber ser y el ser de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados». Incluido en la obra colectiva: *Lecturas sobre Principios Contables*. Monografías 13. AECA. Madrid, 1989, págs. 33-55.

³ Así, por ejemplo, el Consejo de Administración de IASB (integrado por 19 miembros) que supervisa y nombra los miembros del órgano encargado de emitir las normas contables, revisa su estrategia y las prioridades de trabajo, etc., está integrado por representantes de grandes compañías multinacionales, representantes del mundo de la auditoría internacional, altos dirigentes de grandes firmas de inversión financiera, etc., o sea, el poder de decisión y seguramente la financiación básica de IASB procede de este conglomerado de grandes poderes fácticos, con lo que es fácil presuponer una importan-

2. EL PROCESO DE ARMONIZACIÓN CONTABLE INTERNACIONAL EN LA UE. LOS PRIMEROS PASOS DE UNA ESTRATEGIA BIEN DEFINIDA

Ahora bien, pasemos a los hechos cercanos que nos afectan, es decir, a cómo ha sido a grandes rasgos el proceso de armonización contable internacional propiciado y emprendido en los últimos años por las autoridades de la UE, que es lo que está detrás, como argumento insoslayable, de la reforma de la contabilidad española actualmente en marcha y que ahora empieza a acelerarse, puesto que en lo que concierne al menos al mundo de las sociedades cotizadas y la presentación de la información consolidada del grupo (según normas internacionales IASB convalidadas por la UE) ya ha vencido su plazo (ejercicio comenzado el 1-1-2005) y en cuanto al resto del espacio informativo, según la adaptación y armonización de conductas contables a decidir a escala nacional, aunque con sujeción a las Directivas contables de la UE, esto está ya en marcha y casi como quien dice «a la vuelta de la esquina» (se espera que entre en vigor no más tarde de 1-1-2007).

Por resumir las cosas:

La Comisión de la UE, influida e impulsada por las fuerzas más determinantes que actúan en los principales mercados internacionales (grandes empresas, firmas internacionales de auditoría, firmas internacionales de análisis, colocación y gestión de carteras de valores, organismos rectores de las bolsas, comités de supervisión de los mercados, etc.) decide incorporarse –se dice que «pragmáticamente»– a este proceso de armonización contable internacional para abandonar en términos prácticos su propio proceso de armonización contable comunitaria tradicional (Directivas contables, es decir, normas de rango jurídico) y aprovechando el acuerdo existente (en 1995) entre el IOSCO (organismo internacional que aglutina a distintas Comisiones nacionales de Mercados de Valores –para entendernos la CNMV de distintos países–) y el organismo emisor privado (hoy llamado *International Accounting Standards Board* –IASB–) para la promulgación, por este segundo organismo, de un conjunto de normas contables internacionales aceptadas para la elaboración y presentación de la información contable de las empresas que cotizasen sus títulos-valores en bolsas de comercio nacionales de los diferentes países representados en IOSCO, decide suscribir e incorporarse a esta estrategia (la declaración de 13-6-2000: «La estrategia de la Unión Europea en materia de información financiera: El camino a seguir», pone en marcha el proceso), estableciendo como objetivo que, a más tardar, en el ejercicio que comienza el 1-1-2005, todas las sociedades de la UE con cotización oficial en mercados en valores nacionales deberían elaborar sus estados financieros consolidados [Cuentas Anuales Consolidadas (CAC)] de conformidad con un único *corpus* de normas de contabilidad, concretamente las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC/SIC, hoy IFRS/IFRIC en terminología inglesa: normas internacionales de información financiera y sus correspondientes interpretaciones surgidas de su comité de interpretación de dichas normas) emitidas por IASC (hoy IASB).

te influencia de su ideología (activa y pasiva) en el proceso de emisión de sus normas e interpretaciones contables. Seguramente cuando se habla de regulación contable privada o profesional formal se está enmascarando más bien una autorregulación contable fáctica expresiva de la ideología e intereses de esos importantes grupos con influencia determinante sobre el organismo emisor.

No se va a entrar aquí en detalles sobre el recorrido de este proceso declarativo iniciado en 1995 y decidido resueltamente por la UE en 2000. Simplemente mencionaremos la culminación formal de este proceso representada por la aprobación a nivel de Reglamento de la UE (hay que resaltar este extremo de aprobación al máximo nivel de jerarquía normativa de la UE como es un Reglamento comunitario que obliga, por tanto, a su adopción literal a sus Estados miembros). Tampoco vamos a reflexionar aquí sobre la anomalía que supone la cesión de soberanía normativa de la UE de esta parcela de la regulación contable a un organismo emisor privado de normas contables sobre un asunto que incide en la política económica de sus Estados miembros y sobre la competitividad, etc., de sus respectivas empresas y sobre la protección de los intereses de gran número de accionistas de menor cuantía, porque esto ya es un hecho consumado o «agua pasada» en lo esencial –luego veremos que hay algún asunto importante por decidir por la Comisión de la UE y un espacio de decisión propia por cada Estado miembro, lo cual podría tener cierta influencia en el ulterior curso efectivo de los acontecimientos–, o sea, algo sin vuelta de hoja, aunque veremos cómo ha surgido también (después de la aprobación en el 2002 del Reglamento que decidió la adopción y aplicación dentro de la UE de las normas IASB) una importante manifestación –en julio de 2003– por parte del Presidente de Francia señalando los posibles riesgos que para las empresas europeas puede tener el camino de adopción prácticamente incondicional de la normativa IASB, reclamando a la Comisión de la UE un cambio en la dirección de este proceso, advertencia y reclamación que probablemente llegan a destiempo.

En todo caso, hay que significar aquí y ahora, con total rotundidad, que la adopción por la UE de las NIC (hoy IFRS) y de sus interpretaciones correspondientes SIC (hoy IFRIC), para las CAC de las sociedades cotizadas, no garantiza *per se* la aceptación automática por USA de la información contable de las empresas europeas cotizadas en los mercados bursátiles norteamericanos, elaborada con arreglo a las normas internacionales del modelo IASB (convalidadas formalmente por la Comisión de la UE), ni supone tampoco en puridad una armonización contable efectiva no ya sólo a escala mundial, sino sobre todo con relación al importante bloque empresarial que elabora y presenta su información financiera con arreglo a la normativa contable USA-FASB (conocido también como modelo US-GAAP). Hay que indicar, sin embargo, que IASB y FASB han llegado a un acuerdo de colaboración (hecho público en Norwalk el 29-10-2002, es decir, poco tiempo después del Reglamento comunitario de adopción de las normas IASB –19-7-2002–) para llegar a un cuerpo único de normas contables para ambas organizaciones, es decir, para el mundo entero prácticamente) que en opinión de las profesoras GINER y MORA ⁴ se debería al fortalecimiento adquirido por el IASB merced al acuerdo de aceptación de sus normas por la UE y al debilitamiento del FASB debido a los escándalos de la información contable surgidos en varias compañías muy importantes de USA. Quizás nosotros podríamos ver otra interpretación posible a este acuerdo FASB-IASB y es que una vez atrapado el gran pez de la UE dentro de la red del modelo IASB (característico de la regulación contable anglosajona y por tanto de carácter privado/profesional, o sea, un modelo de clara inspiración FASB-USA a través de su «sucursal» fáctica internacional, que es lo que es en realidad el modelo IASB) es cuando es más fácil aproximar o declarar convalidables ambos cuerpos normativos de corte

⁴ «La reforma contable en Europa. Implicaciones para las empresas y los profesionales de la Contabilidad». *Boletín AECA* n.º 61. Septiembre-Diciembre 2002.

anglosajón (ya bastante próximos dicho sea en honor a la verdad de los hechos) bajo la superior influencia de los postulados contables USA, cosa que es bastante patente y notoria. Así, para la «galería» es conveniente mostrar dos grandes organismos reguladores internacionales (FASB-IASB), formalmente independientes, porque políticamente la UE no podría declarar abiertamente que la contabilidad de sus empresas se tendría que ajustar a las normas contables del US-GAAP, con lo cual se dice que es con arreglo a las del IASB, teniendo ambos un contenido normativo muy similar y además con la seguridad lógica de que el IASB, en su futuro normativo, se decantará mayormente hacia los planteamientos e intereses que, en cada momento, prevalezcan dentro del área de las conveniencias de la regulación contable norteamericana.

3. EL REGLAMENTO DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO DE 19-7-2002 RELATIVO A LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD (IASB)

Sintetizamos, en suma, los imperativos básicos contenidos en el Reglamento (CE) n.º 1606/2002 aprobado por el Parlamento Europeo y el Consejo el 19-7-2002 relativo a la aplicación de las normas internacionales de contabilidad IASB:

1) Aplicación imperativa de las normas internacionales de contabilidad –comprenden tanto las NIC (ahora IFRS) como las interpretaciones SIC (ahora IFRS)—⁵ a partir del ejercicio que comienza el 1-1-2005, referidas a la elaboración y presentación exclusivamente de las CAC de las sociedades cuyos valores estén admitidos a cotización en un mercado oficial regulado en cualquier Estado miembro de la UE (art. 4 del Reglamento).

No obstante, como excepción de lo anterior, los Estados miembros podrán disponer que lo establecido en el artículo 4 se empiece a cumplir o aplicar a partir del ejercicio que comienza el 1-1-2007 a las siguientes sociedades:

- a) aquellas cuyos únicos valores admitidos en un mercado regulado en cualquier Estado miembro de la UE sean bonos u obligaciones;
- b) aquellas cuyos valores estén admitidos a cotización oficial en un país no miembro de la UE y que para su información ante dichos mercados hubiesen venido utilizando normas contables internacionalmente aceptadas, a partir de un ejercicio financiero iniciado antes de la publicación del presente Reglamento en el DOCE (Diario Oficial de las Comunidades Europeas).

⁵ Se entiende, de acuerdo con el artículo 2 del Reglamento que las normas IFRS y las interpretaciones IFRIC aplicables serían las aprobadas en ese momento por el IASB, más las modificaciones ulteriores de unas y otras que pudieran aprobarse en el futuro e igualmente las nuevas IFRS e IFRIC que pudieran dictarse en lo sucesivo.

2) Aunque la aplicación preceptiva de las normas IASB sólo afectaría en rigor a las CAC de las sociedades cotizadas de la UE, el referido Reglamento en su artículo 5 establece que los Estados miembros pueden «permitir o exigir» que el mismo precepto del artículo 4 se extienda asimismo:

- a) a las CA individuales de las propias sociedades cotizadas UE obligadas a presentar sus CAC con arreglo a dicha normativa contable internacional;
- b) a las sociedades distintas de las mencionadas en el artículo 4 (es decir, a las no cotizadas en mercado oficial de Estado miembro de la UE) en cuanto a sus CAC, a sus CA individuales o a ambas.

Esto significa, al menos en teoría, varias cosas:

I) Que cada Estado miembro podrá decidir, de una forma u otra, si permite o exige, que se extienda el mismo sistema normativo (normas IASB convalidadas por la UE), aplicándose a las propias CA individuales de las que tengan que presentar sus CAC con arreglo a tal sistema (para las cotizadas en suma), o incluso también a las CAC o CA individuales de las que no coticen, o bien cualquier solución intermedia (p.ej. sólo con normas IASB para las CAC de todos los grupos, cotizados o no, mientras que las CA de cotizadas y no cotizadas con normas nacionales propias sujetas a las Directivas contables UE, o bien con normas IASB para las CAC y CA individuales de las cotizadas y para el resto con arreglo a las normas nacionales sujetas a las susodichas Directivas UE, o cualquier otra solución mezcla o intermedia). De otro lado, es evidente que en el caso de que se decidiera extender, en mayor o menor medida, el espacio informativo mínimo de aplicación de las normas IASB (según el susodicho Reglamento UE), no es lo mismo en cuanto al nivel real de homogeneidad alcanzada por la información contable empresarial de un determinado Estado miembro, que esto se hiciera bajo la fórmula de «permitir» a sus empresas optar por esta solución –puesto que cada una podría optar por hacerlo con normas IASB o con su normativa contable nacional específica– o que se hiciese bajo la fórmula de «exigir» a todas sus empresas hacerlo con arreglo IASB al espacio ampliado por decisión nacional.

Así, en teoría o sobre el papel, cabrían distintas soluciones o combinaciones posibles a tomar por cada Estado miembro:

- i) Ir al caso más extremo o de máxima congruencia informativa para el conjunto informativo de todo el espacio empresarial (todas las CAC y CA de cualquier empresa –cotizadas o no, grandes y «pymes»– de un Estado miembro) deberían ajustarse al mismo conjunto de normas contables (IASB convalidadas) –**modelo contable único generalizado**–, lo cual podría parecer a primera vista lo deseable, aunque habría que poner ciertas condiciones previas para que esto fuese así. Esto supondría la desaparición en términos prácticos de la regulación contable nacional en los Estados de la UE que resolviesen ir con todas las consecuencias al modelo IASB convalidado, o sea, obligatoriamente para todas sus empresas y tanto para la información contable individual como para la consolidada.

- ii) Circunscribir la decisión nacional al mínimo de lo que establece el referido Reglamento comunitario (o sea a las CAC de sociedades cotizadas). Esto supondría que existiría el máximo espacio posible que deja el Reglamento comunitario para la regulación contable nacional, con sujeción, eso sí, a las Directivas contables UE y seguramente con un grado de aproximación conveniente en sus normas de decisión nacional a los contenidos del modelo IASB –**modelo contable pluralista, con aplicación mínima según Reglamento UE**–. Sin embargo, habría que señalar, a fuer de realistas, que de tomar un Estado miembro esta postura de mínimos, difícilmente podría impedir o no permitir que hubiese empresas dentro de su espacio nacional que voluntariamente decidiesen presentar sus CA individuales (cotizadas) o sus CAC y sus CA individuales (no cotizadas) también ciñéndose a la normativa internacional. Pues bien, para evitar esta situación poco deseable, aunque bastante probable, de que pudiese haber empresas que se desmarcasen de la normativa contable nacional, entendemos sería conveniente que el Estado miembro que tomase esta opción debería prohibir expresamente salirse del modelo nacional oficialmente regulado para lo que no cubre el Reglamento comunitario estricto, cosa que creemos no se hará así.
- iii) Indudablemente entre estos dos extremos de aplicación generalizada del modelo IASB o de aplicación mínima de éste según el Reglamento –CAC de cotizadas–, cabrían distintas opciones intermedias sobre las que podría inclinarse un Estado miembro, a su vez a través de dos vías, no inocuas en cuanto al grado de aplicación práctica de las normas IASB convalidadas, al espacio informativo ampliado por decisión nacional, es decir, según se hiciese como permiso a cada empresa para hacerlo de un modo u otro, o bien como exigencia legal a las empresas de tener que hacerlo bajo soluciones IASB –**diferentes versiones intermedias del modelo contable pluralista**–.

Así, por ejemplo, se podrían dar distintos escenarios posibles:

- a) normas IASB generalizadas para CAC exclusivamente de cotizadas y no cotizadas y CA individuales de cotizadas y no cotizadas según normativa nacional inspirada ésta en normas internacionales pero con singularidades propias;
- b) normas IASB para CA individuales y CAC de cotizadas, mientras que el bloque de las no cotizadas (CA y CAC) lo harían con normativa nacional inspirada en IASB;
- c) cualquiera otra solución posible como modelo único para todas las grandes empresas (cotizadas o no) y para sus CA y CAC con arreglo a IASB y modelo nacional, propio y simplificado de una manera u otra según normativa específica nacional, para sus «pymes», o bien cualquier otra solución o combinación intermedia.

II) Que en el caso de que los distintos Estados miembros de la UE decidiesen soluciones diversas o heterogéneas sobre la esfera informativa no obligada estrictamente por el requerimiento mínimo del Reglamento de 19-7-2002, pudiera producirse un retroceso fáctico, para lo que no sean CAC de cotizadas, con respecto a la situación actual de armonización contable, imperfecta por supuesto, existente en el seno de la UE para las empresas de sus Estados miembros, basada hasta ahora en el denominador mínimo común de las disposiciones contenidas en las Directivas de contenido conta-

ble en vigor, por cuanto que ahora para la nueva situación abierta, cabrían muchas más combinaciones posibles de posturas diferenciadas entre CA individuales y CAC de cotizadas y no cotizadas (p.ej. un país podría extender IASB generalizado y otro, sólo circunscrito al mínimo obligatorio según el Reglamento y el resto al modelo nacional ajustado en el mínimo de las Directivas contables UE, etc., y ello por más que las propias Directivas contables se hayan modificado en ciertos puntos tratando de incorporar algunos de los rasgos diferenciales de mayor relieve del modelo IASB –valor razonable aplicado a carteras de negociación de títulos cotizados, etc.–) y aún más todavía si algunos países que optasen por la fórmula de ampliación eligiesen la modalidad de opción a decidir por cada empresa, o bien la modalidad de exigencia imperativa a todas sus empresas de aplicar la normativa convalidada IASB a ese espacio informativo ampliado.

III) Que en el caso de extensión de los requisitos del mencionado Reglamento UE a otras parcelas informativas más allá de las mínimas (CAC de cotizadas), el mecanismo de aplicación de las normas internacionales de contabilidad sería el mismo que debería regir u observarse, según el Reglamento, para dichas normas en cuanto a las CAC de las cotizadas. En otras palabras, si por ejemplo la Comisión UE no convalidase determinada norma o interpretación del modelo IASB para las CAC de las cotizadas, en el caso de que un Estado miembro decidiera generalizar la aplicación de IASB también a las CAC de las no cotizadas, o a las CA individuales de unas u otras, etc., ello significaría que en estos espacios de decisión nacional de aplicación IASB, tampoco regiría la norma o interpretación no convalidada.

Hay que llamar la atención de que, sobre el papel, no parece bueno, ni lógico ni racional, desde la equidad de tratamiento, ni desde la óptica de la competitividad interempresarial neutral en el seno de la UE, que pudiese existir fraccionamiento o diversidad de conductas contables y no un modelo único común (sobre todo para la cuantificación de las distintas magnitudes contables –resultado y por ende los costes empresariales, patrimonio...– entre unas empresas y otras, incluso entre las de un mismo país)⁶, y asimismo también produciría cierta perplejidad informativa de cara a los usuarios o destinatarios de la información contable que un tipo de información (las CAC) y otro (las CA individuales), incluso de la misma sociedad, que estuviesen calculadas con criterios valorativos dispares, más allá de los ajustes naturales y propios de la técnica de consolidación⁷.

Por eso entendemos que, antes o después, lo deseable en abstracto sería ir hacia un modelo único generalizado para toda la información contable (individual y consolidada) de todas las empresas del sistema (cotizadas y no cotizadas), al menos dentro de cada Estado miembro de la UE y por supuesto

⁶ Otra cosa distinta sería la diferente carga informativa a exigir a unas empresas u otras según su tamaño respectivo, mucho más ligera para las «pymes» evidentemente, pero las reglas de cuantificación de los datos o magnitudes contables deberían atenerse a iguales patrones para todo tipo de empresas, pues lo contrario podría distorsionar la competitividad interempresarial. También podría señalarse de paso que las exigencias en materia de sometimiento obligatorio a auditoría de cuentas debería aligerarse en el caso de las «pymes» con respecto a las exigibles a las grandes empresas.

⁷ Sin embargo, hoy se empieza a hablar de un modelo informativo dual o a dos niveles según el tamaño de las empresas: el de cotizadas y no cotizadas pero de gran tamaño que debería ser prácticamente el mismo y más exigente y el de las «pymes» que debería ser menos exigente en cuanto a carga informativa e incluso llegarse a más, eximiendo a este tipo de empresas de aplicar determinadas soluciones contables o de presentar ciertos documentos por ser todo ello demasiado complejo y costoso para las «pymes».

su generalización a todos los países de la UE, aunque cabría rebajar la carga informativa a proporcionar por las «pymes» exonerando también a éstas de la aplicación estricta de ciertas soluciones contables complejas (p.ej. contabilización del impuesto sobre beneficios con arreglo al método del efecto impositivo, contabilización del arrendamiento financiero por el usuario o arrendamiento formal, etc.).

Ahora bien, si esto se hiciese sobre la base de las soluciones contables del modelo IASB, ello podría ser así a condición de que las soluciones contempladas por dicho modelo respetasen suficientemente la racionalidad económico-financiera de los hechos a los que dan solución contable, que no perturbasen la fiabilidad de la información resultante con tales criterios o que no resultasen claramente lesivas o contraproducentes para nuestras empresas, etc. Como sabemos que todo esto no lo cumplen determinados extremos prescritos en dicho modelo según su versión actual, por eso entendemos que, mientras persista tal estado de cosas en el modelo normativo IASB, no sería ni racional ni conveniente generalizar la aplicación ciega de todas las soluciones estrictas IASB a todo el espacio informativo de las empresas españolas, sino sólo aquellas soluciones que superen dichos umbrales o, lo que es lo mismo, mientras encontremos estas imperfecciones en el modelo IASB habrá que reclamar una regulación contable nacional propia para tales extremos manifiestamente insatisfactorios del modelo IASB.

3) Sobre el texto del mencionado Reglamento comunitario, la aplicación de las normas internacionales de contabilidad no es automática para todas ellas y en su literalidad, sino que es menester un pronunciamiento expreso por parte de la Comisión de la UE, debidamente publicado en el DOCE, con respecto al régimen de aplicación de las distintas IFRS/IFRIC emanadas de IASB (art. 3.1). Es lo que se ha dado en llamar el mecanismo previo de convalidación o filtrado (*endorsement mechanism*) que debe realizar la Comisión de la UE, en el que –al menos sobre el papel– se podría rechazar la aplicación de la totalidad, de parte de determinadas normas específicas IASB o la aplicación matizada de algunos de sus supuestos, cuando se considerasen inadecuadas o improcedentes por el motivo que fuese dentro del espacio de la UE.

Aunque la decisión o pronunciamiento final de los procesos de convalidación de las diferentes normas e interpretaciones IASB compete a la Comisión de la UE, el Reglamento contempla un mecanismo de funcionamiento para dicho proceso que se resume en los siguientes extremos:

- a) Existencia de un Comité de Reglamentación Contable (art. 6.1) como órgano de asistencia de la Comisión en todo el proceso relativo a normas internacionales de contabilidad y no sólo para actuar en el proceso de convalidación *strictu sensu*, sino como órgano de comunicación, de consulta o de sugerencias en todas las fases de gestación de las normas IASB (es lo que ahora suele llamarse actuación proactiva). Así, el artículo 7 señala que la Comisión se comunicará periódicamente con el Comité sobre los proyectos en curso IASB⁸, sobre los documentos o borradores conexos que éste vaya emitiendo para coordinar posiciones e influir sobre su marcha, etc., e igualmente informará puntual y debidamente al Comité en caso de que tenga la intención de no proponer la adopción de una determinada norma IASB.

⁸ Debe significarse que el nivel de influencia de la Comisión UE en este proceso no existe o no está formalmente contemplado dentro del funcionamiento estatutario del IASB –a lo sumo será influencia moral o argumental fáctica– ya que la UE no es miembro del comité emisor de normas contables IASB (presencia con voz pero sin voto).

Hay que consignar que el Comité de Reglamentación Contable es –en teoría al menos– el órgano o brazo político asesor de la Comisión UE, del que formarán parte delegaciones de los distintos Estados miembros integradas por representantes de órganos de su regulación contable nacional o de sus comisiones supervisoras de los mercados, etc., como un contrapeso formal al menos frente a la posible actuación de la Comisión en este terreno al margen de las opiniones de los Estados miembros, si bien a nadie se le oculta que el verdadero motor decisorio efectivo radicarán en la Comisión UE, mientras que el papel del Comité de Reglamentación Contable, por motivos obvios, corre un alto riesgo de ser bastante secundario y puede que más bien testimonial en este proceso de gestación de las futuras normas IASB y en el propio proceso de convalidación de las promulgadas oficialmente por este organismo.

- b) Se contempla asimismo –no en el articulado estricto del Reglamento, mas sí en su exposición de motivos (Considerando 10)– la existencia de un Comité técnico contable *ad hoc* (de hecho ya está constituido y ha venido actuando incluso antes de la aprobación del Reglamento, bajo la denominación de EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group), con el fin de prestar a la Comisión el apoyo y la experiencia necesarias –se dice– de cara al proceso general de elaboración de las normas IASB y de modo especial para expresar sus opiniones en cuanto a la convalidación sobre las distintas normas e interpretaciones que existan de dicho modelo, sobre sus modificaciones o sobre las nuevas que vayan saliendo a la luz, si bien la decisión final de convalidación corresponderá formalmente a la Comisión UE, oída la opinión del referido Comité de Reglamentación Contable.

El EFRAG aparece así como un órgano o brazo técnico auxiliar de la Comisión UE formulando criterios u opiniones acerca de las normas en gestación IASB (actuación «proactiva»), así como también de las aprobadas en cuanto a la hipotética adecuación de sus contenidos de cara a asesorar a la Comisión UE en cuanto al proceso de convalidación por ésta de las distintas normas/interpretaciones existentes o que vayan promulgándose en lo sucesivo. Hay que destacar, por lo que tiene de significativo en cuanto a lo que cabe esperar de la influencia sobre el proceso normativo contable en la UE, que el EFRAG es una organización de carácter privado o profesional, creada, auspiciada y financiada por distintos entes o entidades europeas privadas del mundo de la auditoría de cuentas, analistas financieros, asociaciones bancarias y de seguros, grandes grupos cotizados, etc., que va a ser –por concesión o cesión de facultades de la Comisión UE hacia este ente– quien desempeñará *de facto* la influencia más determinante sobre los contenidos de la regulación contable europea, tanto en lo que se refiere a la gestación de los futuros textos IASB (hasta donde pueda llegar esa influencia habida cuenta de que el EFRAG tampoco forma parte del órgano emisor de normas contables IASB), como en cuanto a la convalidación o filtrado de los textos aprobados IASB sobre los que debe decidir o pronunciarse la Comisión UE ⁹.

⁹ Hay que hacer notar además que ni el EFRAG ni la propia Comisión UE tienen presencia con voz y voto dentro del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, órgano del IASB responsable de la emisión de las IFRS. La Comisión UE sólo tiene presencia y voz, pero no voto, en el proceso de aprobación de las IFRS, al no formar parte de dicho Consejo, por lo que su actuación e influencia en el llamado mecanismo proactivo de las normas seguramente será poco relevante o determinante.

En suma, la regulación contable europea de naturaleza pública como la que, con limitaciones, por supuesto, hemos venido teniendo, se va a resentir seriamente y acabarán predominando la visión e intereses netamente privados y profesionales, como ya es lo que se percibe notoriamente en la regulación IASB y como queda reflejado en sus contenidos más determinantes o claves de las normas contables.

4) Parecería, pues, que habría garantías suficientes de que no todo lo que conste en los textos IASB por fuerza vaya a ser homologado o convalidado al pie de la letra por la Comisión UE, de tal modo que no todos los textos en su literalidad e integridad vayan a tener que ser de obligado cumplimiento para la elaboración de la información contable de las empresas de la UE obligadas a ello (el mínimo del Reglamento o lo que resultare afectado según la decisión tomada por cada Estado miembro), sino sólo lo que se juzgue conveniente. Igualmente parecería también, que la intervención de la UE estará presente en el proceso «proactivo» de gestación de las futuras normas e interpretaciones IASB, mas esto es más que dudoso en cuanto a una influencia importante y con criterios políticos o públicos propios, pues ni hay una presencia garantizada con voz y voto en los órganos decisorios de IASB para la Comisión UE con el peso propio intrínseco que representa nada menos que la UE y, de otra parte, porque los criterios que surgirán como asesoramiento de la Comisión en cuanto a los borradores sobre las nuevas normas e interpretaciones IASB en fase de producción serán las que salgan básicamente del EFRAG, criterios e intereses pues privados y profesionales en línea con todo lo que se cuece en el seno de la regulación contable IASB. En otras palabras, la Comisión UE y su Comité de Reglamentación Contable *ad hoc* acabarán seguramente engullidos en la lógica fáctica de ese modelo de regulación contable eminentemente privado y profesional, por la propia lógica e inercia de los hechos y más allá de la apariencia *de iure* de lo contrario, o sea, en el que la Comisión UE acabará teniendo en la práctica un papel y representación meramente testimonial y formal. En suma, una privatización encubierta de la regulación contable europea que se presenta formalmente como pública, sobre todo con la garantía que parecería dar el Reglamento al proceso de convalidación de las normas IASB en manos de la Comisión UE.

Así, pues, la convalidación es cuestión clave a condición de que se cumpliera meticulosamente este mecanismo por parte de la Comisión UE, ya que existen motivos o razones bastante claras y contundentes para sostener la no aprobación de determinados extremos de las actuales normas e interpretaciones del cuadro IASB por resultar inconvenientes de cara precisamente incluso a la propia armonización de la información contable que han de presentar las empresas europeas con vistas a fortalecer su comparabilidad internacional. La razón más poderosa y evidente para aconsejar una convalidación selectiva y racional del entramado normativo vigente del modelo IASB (no el único motivo o argumento, por supuesto) sería la pluralidad de soluciones contables alternativas que frecuentemente se encuentran en los textos IASB para un mismo hecho o transacción empresarial. Es evidente que una aceptación de dobles soluciones contables para unos mismos hechos, como es bastante habitual dentro de las normas IASB, lejos de llevar a la armonía fáctica de conductas contables y a la comparabilidad efectiva interempresarial de sus datos contables, la impedirían en la práctica de modo palmario por tal motivo.

Pues bien, las características resaltadas de funcionamiento de la regulación contable europea, surgida de la decisión de adoptar las normas IASB a partir del articulado del Reglamento de 19-7-2002, da pie para pensar con fundamento que el proceso de convalidación podría acabar vaciándose de

contenido auténtico, existiendo un alto riesgo de convertirse en una aprobación prácticamente mecánica y testimonial, es decir, pura rutina administrativa, convalidación en suma formularia o cuasi-formularia de los distintos textos IASB, al margen de su mayor o menor idoneidad o conveniencia general o para la situación concreta o los planteamientos justificados de determinados Estados miembros, etc., o sea, una convalidación de manga ancha, de aceptación por lo general al pie de la letra o esencialmente así y con pocas excepciones para las diferentes normas e interpretaciones salidas de IASB.

En tal sentido resulta bastante elocuente, por lo que tiene de síntoma claro con respecto al temor que se apunta de que todo acabe en una mera convalidación mecánica o rutinaria y seguramente apresurada por parte de la Comisión UE, el que la primera decisión de convalidación tomada sobre el gran bloque de textos IASB vigentes en el momento de la aparición del referido Reglamento comunitario, como primera respuesta concreta al imperativo reflejado en su artículo 3.3, haya tenido marcadamente las características señaladas. Así, a través del Reglamento (CE) n.º 1725/2003 de la Comisión de 29-9-2003 ¹⁰ se declaró la convalidación literal de todas las NIC/SIC del modelo IASB entonces vigentes, con excepción de las NIC 32 y 39 (ambas relativas a regulación contable de Instrumentos Financieros –por estar sujetas estas normas a modificaciones sustanciales en curso en aquel momento– y asimismo algunas interpretaciones (SIC 5, SIC 16 y SIC 17) relativas al mismo asunto ¹¹. La fácil y generosa primera convalidación presagia lo que cabe esperar seguramente de las posteriores convalidaciones, algunas de las cuales ya se han ido produciendo confirmando lo visto en la primera de ellas ¹². Se estaría, pues, en una privatización encubierta del modelo de regulación contable (formalmente legalista en lo esencial) dentro del espacio de la UE.

Por aceptar, se han aceptado incluso hasta las dobles soluciones contables o tratamientos contables alternativos, incluso contradictorios entre sí, admitidos con bastante frecuencia en distintos textos IASB sobre determinadas transacciones, hechos o situaciones empresariales, con elección a

¹⁰ La primera convalidación venía establecida en el propio Reglamento 19-7-2002 de adopción de las normas IASB, donde se establecía la primera convalidación sobre el conjunto de NIC/SIC entonces en vigor, para el 31-12-2002, aunque finalmente se demoró a la fecha señalada por el Reglamento de convalidación que se indica.

¹¹ Previamente a este Reglamento de convalidación del bloque vigente de NIC/SIC, se habían promulgado dos Directivas (la 2001/65 de 27-9-2001 y la 2003/51 de 18-6-2003) modificativas en parte de las Directivas contables básicas de la UE (4.ª y 7.ª) para poder hacer compatibles determinados criterios contables reconocidos en el modelo IASB que no encajaban o eran contrarios a la regulación contable establecida en los textos primigenios de las referidas Directivas comunitarias (en particular, para poder introducir la aplicación del criterio del valor razonable (*fair value*) del IASB, mientras que en la 4.ª y la 7.ª Directiva regía el precio o coste histórico de adquisición o de producción. A destacar también con respecto a las modificaciones señaladas de la 4.ª y 7.ª Directiva, la nueva exigencia declarativa dentro del Informe de Gestión de información sobre los principales riesgos e incertidumbres a los que se enfrenta la empresa (información individual o información consolidada del grupo).

¹² De otra parte, con posterioridad al primer Reglamento de convalidación referido, después de ciertas reformas habidas en las NIC 32 y 39, el nuevo Reglamento (CE) 2086/2004 de la Comisión de 19-11-2004 ha adoptado no la totalidad pero sí buena parte de la NIC 39. También se han promulgado otros nuevos Reglamentos de convalidación, bien de lo que quedaba pendiente, o bien de nuevas normas contables IASB aprobadas recientemente que sustituyen a los textos previos y que, por ello, también han precisado ser sometidas a convalidación. Entre los nuevos Reglamentos de convalidación posteriores al último señalado aquí, se podrían mencionar el 707/2004 de 6-4-2004 relativo a la SIC 8 en cuanto a la aplicación por primera vez de las NIC y los 2236/2004 de 19-11, 2237/2004 y 2238/2004 de 29-12 y 1073/2005 de 7-7.

voluntad de cada empresa de la solución que considere conveniente a sus intereses y todo ello, para mayor extrañeza, bajo el argumento general de que la armonización contable encarnada en la adopción del modelo IASB se hacía por la necesidad de alcanzar el objetivo de la comparabilidad interempresarial de las cifras contables. Pues bien, difícilmente podrá llegarse a una comparación interempresarial de cifras contables auténticamente significativa con un modelo de normas en las que abundan las soluciones alternativas válidas e incluso contradictorias, a elección de cada empresa de la solución que crea conveniente en su caso, sobre hechos o transacciones de bastante envergadura y de repercusión muy distinta, de elegir una empresa una de las soluciones admitidas y otra la solución contraria también válida (p.ej. capitalizar o no capitalizar los gastos financieros de la obra en curso o imputar unas ciertas plusvalías bien a resultados o bien a reservas).

No debe extrañarnos esta actitud tan laxa o de manga ancha, galante y versallesca de la Comisión UE, que ha mostrado en el primer gran envite de convalidación del grueso de las normas IASB por imperativo del artículo 3.3 del Reglamento de adopción de este conjunto normativo, envite importantísimo pues ha incorporado prácticamente la totalidad de las normas/interpretaciones de dicho modelo, con lo cual ese precedente marcará el rumbo de las sucesivas convalidaciones de nuevas normas o de modificaciones de las existentes. Esto se está corroborando en las siguientes convalidaciones, de menor calado que la primera, que se han ido produciendo después y siempre en la misma línea de complacencia y facilidad para la admisión prácticamente literal de todos los textos IASB. Eso es, por otra parte, lo que cabría esperar en buena lógica a tenor de lo que hemos dicho (presagio que ya habíamos formulado en un trabajo elaborado y publicado con bastante anterioridad a la promulgación del Reglamento de adopción de las normas IASB ¹³) y mucho nos tenemos que ésta seguirá siendo la tónica futura.

Al fin y al cabo esto ya se encuentra anunciado implícitamente o en clave interpretable así, en el propio texto del Reglamento (particularmente en el punto 9 de su exposición de motivos y en el artículo 3.2 del texto), pues los requisitos o constricciones que se imponen a la Comisión UE en materia de homologación o convalidación de las normas internacionales de contabilidad son demasiado ambiguas o etéreas, lo cual posibilita fácilmente la justificación de una compatibilidad total de los textos IASB. En efecto, el Reglamento pone como condiciones a la convalidación, a decidir por la Comisión UE, cosas como que:

- las normas IASB no fuesen contrarias al principio de Imagen Fiel formulado por las Directivas contables en vigor de la UE y en general a las disposiciones de tales Directivas, aunque ya advertía –presagio claro de lo que se pensaba hacer después, o sea, una convalidación a tope o mecánica de todos los textos IASB– que ello no debería suponer «ajustarse rigurosamente a todas y a cada una de dichas disposiciones»;
- las normas IASB homologadas favorezcan el interés público (*sic*), lo cual es concepto sumamente indeterminado obviamente;

¹³ *Armonización contable internacional y reforma de la contabilidad española*. Ministerio de Economía y Hacienda. ICAC. Madrid, 2001, págs. 48-60.

- cumplan criterios básicos sobre la calidad de la información requerida para que los estados financieros sean útiles para los usuarios, especificándose en concreto requisitos tan abstractos y tan fáciles de justificar al margen de los contenidos singulares de las distintas soluciones contempladas en las distintas normas contables de cualquier modelo regulador como los de comprensibilidad, pertinencia, fiabilidad y comparabilidad de la información financiera, necesarios para tomar decisiones en materia económica y evaluar la gestión de la dirección.

Ahora bien, hay que reseñar un hecho significativo que se produjo en fecha muy próxima a la primera convalidación, es decir, la que afectaba al grueso de las normas vigentes del IASB, que sin duda ha sido una llamada de atención y que parecía abrir un espacio de esperanza hacia una posible reconducción dentro de la UE de los procesos de convalidación, es decir, frente a la aceptación dócil e irreflexiva de todo lo proveniente de dicho modelo contable, pues en efecto hay cosas en éste que pueden representar un verdadero problema para la economía de muchas empresas de ciertos países de la UE, o bien soluciones contables que podrían significar una fiabilidad dudosa de la información resultante, etc. Nos referimos a la elocuente carta de fecha 4-7-2003 dirigida por el Presidente de Francia Sr. Chirac al entonces Presidente de la Comisión UE Sr. Prodi, en donde el Sr. Chirac subrayaba el riesgo que tienen determinadas normas del modelo IASB (se refería expresamente a la norma del valor razonable), pues pueden conducir a la «financiarización» excesiva de las economías produciendo una alta volatilidad de los mercados bursátiles y otras normas que pudieran tener efectos negativos para las empresas y la economía europea, concluyendo de todo ello que es preciso aplicar con todo rigor el proceso de convalidación de las normas IASB en su transposición a la regulación contable de la UE, con el fin de que «sea debidamente verificada la compatibilidad de las normas IASB con el "interés público europeo"».

Importante reflexión sin duda que acababa además con la advertencia de una posible reserva de Francia ante la reunión siguiente del Consejo europeo ante el curso excesivamente condescendiente que parecía estar tomando el proceso de convalidación de las normas IASB, advertencia que al menos sirvió en su momento para aparcar la admisión de las normas 32 y 39 relativas a tratamiento contable de los Instrumentos Financieros (aunque, como ya se ha apuntado antes, hoy ya convalidadas en su mayor parte por Reglamentos de convalidación posteriores durante el 2004). Aunque no puede decirse que tal gesto haya tenido una gran trascendencia práctica, sí parece haber tenido alguna consecuencia en el sentido de obligar al IASB a tener que escuchar los puntos de vista de la UE sobre tales pormenores, modificando las referidas normas, para poder ser finalmente convalidadas por la UE ¹⁴.

En resumen, las IFRS/IFRIC del modelo regulador, privado y profesional, e IASB se han aposentado con total respaldo y generosidad de aceptación en el espacio político de los países que forman la UE y eso, como mínimo, supone:

¹⁴ Reglamento (CE) 2237/2004 de la Comisión de 29-12-2004 respecto a la NIC 32 y Reglamento (CE) 2086/2004 de la Comisión de 19-11-2004 relativo a la NIC 39.

- Una supeditación cuasitotal de la UE a lo que decidan instancias privadas y profesionales sobre un asunto clave que puede afectar a la competitividad interempresarial de las sociedades europeas y, lo que es peor aún, dar respaldo a ciertas normas IASB que pueden ser proclives a determinadas presiones, influencias o intereses en detrimento de la Imagen Fiel efectiva mostrada a través de los estados financieros (p.ej. no deja de ser chocante que en un momento de pérdida de credibilidad pública de la información contable de varias grandes empresas internacionales basadas en prácticas de adulteración contable –abultamiento artificial de los beneficios contables u ocultación de pérdidas– se introduzcan normas IASB que prescriben o aceptan valoraciones proclives a la subjetividad y a la duda, que podrían llevar por ejemplo a la incorporación precipitada o prematura de resultados contables no consumados, o que podrían magnificar la cifra de recursos propios o patrimonio neto de la entidad a partir de supuestas plusvalías potenciales de ciertos activos o sobre activos excesivamente gaseosos, como el fondo de comercio no amortizable sistemáticamente, etc.).
- Una pérdida de personalidad europea palpable en materia de regulación contable empresarial, que no es materia aséptica o técnicamente neutral en ningún caso. Además, el hecho de que se haya optado ya por una primera convalidación (y también en las siguientes que se han producido) mecánica y rutinaria, prácticamente literal de los diferentes textos IASB (salvo las normas 32 y 39, aceptadas después en lo sustancial en 2004), así como la apariencia o intención que se aprecia de que esto no parece que vaya a cambiar en el futuro, hace que los Estados miembros apenas puedan disponer de márgenes de libertad nacionales para rechazar aquello que no pareciese oportuno o sustituirlo por otras normas más adecuadas, etc., y, desde luego, hablando de la parcela informativa sometida imperativamente al Reglamento de adopción del modelo IASB (es decir, en elaboración/presentación de las CAC de las sociedades cotizadas) de que ni tan siquiera tengan potestad para corregir algo tan llamativamente contrario al objetivo de armonización de conductas empresariales en materia de información contable, como es el hecho tan frecuente en los textos IASB de poder aplicar más de una solución para un mismo hecho o transacción, a voluntad de cada empresa la elección de la solución que considere más apropiada o conveniente para su caso.
- Como es más que probable que poco a poco se vaya hacia el modelo único en materia de información contable empresarial en los países de la UE (para las CAC y CA individuales de sociedades cotizadas y no cotizadas, o al menos para las cotizadas o para éstas más las grandes empresas no cotizadas) cabe esperar que el posible papel corrector de los diferentes organismos reguladores nacionales prácticamente desaparezca e incluso, en buena lógica, que el papel regulador de estos organismos sea mínimo (estafetas de traducción a la lengua vernácula de las normas internacionales elaboradas por IASB y convalidadas rutinariamente por la Comisión UE, y poco más), con lo que estarán llamados a desaparecer seguramente o a permanecer como puras figuras decorativas dedicados a artes menores de normalización contable (por falta de cometidos reales sustantivos) ¹⁵.

¹⁵ J.L. CEA. *Armonización contable internacional y reforma de la contabilidad española*. Op. cit. págs. 106-114.

4. LA REFORMA DE LA CONTABILIDAD ESPAÑOLA COMO RESPUESTA INELUDIBLE DE LA DECISIÓN DE LA UE HACIA LA ARMONIZACIÓN CONTABLE INTERNACIONAL (IASB)

¿Qué se está haciendo en nuestro país en relación con este asunto? Pues hay desde hace tiempo un proceso en marcha para abordar la correspondiente reforma contable y las consiguientes implicaciones colaterales sobre otras esferas conexas a la contable que habrá que reformar igualmente por este motivo, concretamente la regulación mercantil-societaria y la fiscal.

4.1. Nuestra visión a grandes rasgos de la reforma contable española como preámbulo.

Antes de relatar a grandes rasgos los primeros pasos dados por la reforma contable española hasta el momento, quisiera señalar las principales implicaciones sobre distintos frentes que provoca este proceso (no sólo el frente técnico-contable evidentemente), así como también, *grosso modo* o sin entrar en excesivos detalles naturalmente, los diferentes motivos para producir la reforma, bajo la advertencia expresa de que se trata de una exposición sintética de la cuestión, enfocada además desde una posición eminentemente normativa, es decir, desde lo que entiendo debería ser la reforma y no desde lo que sea o pueda ser la reforma realmente emprendida o que pueda cristalizar finalmente en un futuro no lejano.

En realidad, son tres los frentes básicos de la regulación española implicados por la adaptación hacia el modelo contable IASB: el técnico-contable estricto, el mercantil-societario y el fiscal, más un posible cuarto frente que surge como efecto arrastre o consecuencia de la reforma técnico-contable por mor de la adaptación al IASB, como sería la propia reforma del actual modelo organizativo actual de la regulación contable española ¹⁶. Todas estas reformas deberían ir de la mano y en armonía o congruencia.

1) El frente técnico-contable de la reforma

Es el frente natural y directo afectado por la reforma contable, como es fácil de entender, y sobre el que hay que trabajar más a fondo, o mejor dicho sobre el que ya se está trabajando (e incluso ya se han dado los primeros pasos plasmados en disposiciones legislativas ya aprobadas, como luego se verá).

En cuanto a los motivos de la reforma del frente o plano técnico-contable, el primer lugar lo ocupa, naturalmente, el motivo adaptación de la regulación contable española actual (normativo e institucional) a las nuevas circunstancias surgidas, tras la incorporación, decidida por Reglamento de la UE, a las normas IASB. Asimismo, encuentro otros dos motivos complementarios para intro-

¹⁶ Hemos tratado con mayor detalle estas cuestiones en nuestro trabajo: *Armonización contable internacional y reforma de la Contabilidad española*. Op. cit. págs. 46-140.

ducir reformas o modificaciones en nuestra regulación contable (naturalmente, en el espacio informativo no sometido a la aplicación literal de las normas IASB convalidadas por Reglamentos comunitarios, o sea, lo que no sean las CAC de las sociedades cotizadas), aprovechando la reforma principal por el motivo señalado.

En definitiva, podría hablarse de un triple motivo:

A) Motivo adaptación al modelo IASB.

Implica básicamente los siguientes asuntos:

- Decidir lo que el Reglamento UE deja a la libre determinación de cada Estado miembro, o sea, el régimen informativo a aplicar a las CA individuales de las sociedades cotizadas y el de las sociedades no cotizadas en este caso referidas a sus CAC y sus CA individuales, o sea, decidir el modelo informativo a seguir: único o la variante concreta elegida si se opta por un modelo no único ¹⁷.
- Escoger o concretar las normas específicas de tratamiento contable que se consideran aconsejables para las empresas españolas dentro del marco de las soluciones y prácticas reconocidas en los distintos textos IASB (no sólo sobre éstos por necesidad y en todos los casos y circunstancias) y con sujeción naturalmente a los pronunciamientos de convalidación emitidos en Reglamento de la Comisión UE y también a los contenidos de las Directivas contables.

La tarea, en suma, consistirá en revisar, modificar y reformar los correspondientes textos de la regulación contable actual para introducir los cambios que se decida convenientes introducir desde una óptica de aproximación al modelo IASB, revisión y reforma que afectará lógicamente a los textos de los diferentes regímenes de la regulación contable española, o sea:

- El general o común: Plan General de Contabilidad (PGC) de 1990 y demás disposiciones complementarias o de desarrollo de éste.
- Los regímenes especiales:
 - Entidades de crédito: Banco de España (B. de E.) ¹⁸.

¹⁷ En realidad, como ya hemos dicho antes, caben diferentes opciones, en la medida en que el Reglamento de adopción del modelo IASB otorga a los Estados miembros «permitir o exigir» la aplicación exacta del mismo modelo de las CAC de las cotizadas al resto del sistema informativo nacional o a partes concretas de ésta, o bien optar por una fórmula general de crear una regulación contable nacional propia, en mayor o menor grado de concordancia con las normas del modelo IASB, para el resto del sistema informativo (lo que no sean CAC de las no cotizadas), solución esta última que es la hipótesis que se contempla como más probable aquí.

¹⁸ Ya se ha efectuado y aprobado legalmente su reforma: Circular 4/2004, de 22 de diciembre, a entidades de crédito, sobre normas de información financiera pública y reserva y modelos de estados financieros. A señalar la anomalía jurídica que supone haber aprobado la reforma de este espacio concreto de la regulación contable española sin haberse producido todavía la reforma del marco jurídico-mercantil relativo a la contabilidad de los empresarios en general (C. de C. y TRLSA), con lo que de momento ocurre que la reforma contable aprobada para las entidades de crédito no casa en parte con las disposiciones de contenido contable de estos dos cuerpos de rango superior al que están sujetas dichas entidades.

- Entidades aseguradoras y fondos de pensiones: Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones.
- Instituciones de inversión colectiva y entidades que forman el entramado organizativo-funcional de los mercados de valores: CNMV.

Hay que llamar la atención en el sentido de que nuestra reforma contable debiera establecer una única solución con respecto a los diferentes hechos o transacciones contables, frente a la frecuente pluralidad de opciones válidas de tratamiento que se encuentran en los textos IASB, en aras de potenciar la comparabilidad efectiva de las cifras de unas empresas y otras. Esta limitación de la solución contable única no se podría decidir para el espacio sometido imperativamente a los Reglamentos UE, es decir, para las CAC de las cotizadas en donde se permitieran varias soluciones, ni tampoco para aquellos otros espacios contables para los que eventualmente el regulador nacional decidiera permitir o exigir la aplicación de las normas convalidadas por los referidos Reglamentos.

B) Motivo perfeccionamiento de los actuales contenidos de la regulación contable española en relación con su armonización básica dentro del modelo IASB.

Aprovechar la oportunidad de la reforma contable por causa de la adaptación a la IASB para perfeccionar, pulir o racionalizar determinados tratamientos o soluciones contables del actual marco normativo español que se compadecen poco o mal con la lógica económico-financiera de los hechos o situaciones económicas que pretenden mostrar o representar. Superar, en suma, normas contables actuales defectuosas (producto o lastre del empirismo contable) susceptibles de perfeccionamiento lógico.

Ejemplos: posibilidad de activar o no gastos financieros en activos en construcción o de gastos de formalización de deudas a largo plazo, abrir o facilitar con visión económica moderna la activación de inversiones intangibles con proyección económica futura, etc.

Nos referimos, por supuesto, al espacio informativo sobre el que nuestro país decidiese no extender la aplicación del régimen IASB homologado por Reglamentos comunitarios, sino que quedase regido por nuestro modelo de regulación nacional.

C) Motivo desarrollo de los contenidos de la regulación contable española.

Es una derivación conveniente de la reforma contable española, por mor de la adaptación al modelo normativo IASB, aprovechar de paso para ampliar la cobertura actual de sus contenidos o requerimientos informativos (incorporación de nuevos extremos informativos o nuevos detalles sobre aspectos hoy ya tratados, etc.), de tal modo que se enriquezca el contenido de nuestra regulación contable y de los requerimientos informativos a declarar, o bien hacerlo bajo unas reglas auxiliares más completas de las respectivas normas contables aprobadas ya en uso para facilitar una aplicación más sencilla, automática y no discrecional de las adoptadas para la nueva singladura abierta tras la reforma.

No es cosa de pormenorizar aquí y ahora con detalle estas derivaciones convenientes de la reforma contable a emprender vinculadas al «motivo desarrollo», aunque sí queremos apuntar, a título de ejemplo y someramente, algunos extremos posibles de este tenor:

- Algunos pormenores de la regulación contable española que deberían ser desarrollados con mayor profundidad y rigor con respecto a su tratamiento actual.
 - 1) Regulación sustantiva, sólida y completa de los mecanismos de cálculo del resultado contable periódico que permitan un cómputo más automático y menos discrecional de esta magnitud ante la gran parquedad y silencios de nuestra regulación actual.
 - 2) Acentuación del desarrollo normativo actual, excesivamente parco y sin apenas reglas de concreción operativa, en materia de imputación anual de las operaciones (activas o pasivas) de proyección plurianual (amortizaciones, etc.), evitando cálculos subjetivos y discrecionales por parte de cada empresa, dada la notoria envergadura de tales operaciones.
 - 3) Nueva perspectiva reguladora en materia del principio de prudencia en lo tocante a las actuales provisiones por diferencias potenciales de valoración al cierre de elementos patrimoniales poseídos e igualmente en cuanto al segundo foco de las latencias, o sea, en cuanto a provisiones por contingencias o hechos aleatorios, con el fin de superar las indeterminaciones al respecto de la regulación actual.
 - 4) Desarrollo de las normas actuales, excesivamente parcas, en materia de instrumentos financieros en general –primarios y derivados– de activo y de pasivo.
 - 5) Regulación efectiva más abierta y con mayor concreción del principio (que habrá que importar o introducir) de prevalencia del fondo económico sobre la forma o apariencia jurídico-formal de los hechos o transacciones empresariales, yendo a una enunciación de *numerus apertus* frente al actual sistema de aplicación bajo la fórmula de *numerus clausus*.
- Algunos vacíos significativos a cubrir por nuestra regulación contable (también son ausencias normalmente del propio modelo IASB).
 - 6) Pronunciamiento sobre ajuste de cifras contables por corrección inflacionista, debiendo suscribirse un determinado mecanismo automático y objetivo de corrección.
 - 7) Formulación de una normativa contable sustantiva *ad hoc* relativa al proceso y reglas de elaboración de la información contable en supuestos distintos del principio de empresa en funcionamiento (situaciones concursales de suspensiones de pagos y quiebras, de disolución-liquidación, o situaciones intermedias –desmantelamientos–, etc.), las cuales deberían tener un tratamiento autónomo propio que no existe en nuestra regulación contable actual.

- 8) Normativa contable singular relativa a las fusiones, absorciones, escisiones, ventas y tomas de control de empresas o de partes de empresas, donde por la notoriedad, envergadura y singularidad de este tipo de operaciones o situaciones, el importante y clamoroso vacío práctico actual de nuestra regulación contable debiera ser superado, si bien en esto hay que decir que el cuadro normativo IASB es mucho más rico y desarrollado (lo que no significa por ello que sea siempre y en todo más acertado) en cuanto al tratamiento de estos extremos (véase p. ej. la IFRS 3 sobre Combinación de Negocios).
- 9) Formulación de un cuadro normalizado de indicadores básicos a aplicar por el análisis contable de cifras (en particular por los analistas financieros) que evite el desorden y la confusión actual reinante en cuanto al uso de tales indicadores ante la ausencia de definición normalizada de éstos.
- 10) Incorporación al modelo informativo actual del modelo de las Cuentas Anuales de un conjunto de indicadores básicos relativos a información sobre riesgos empresariales. Importante carencia informativa del modelo universal y no sólo nacional sobre la que ya está empezando a tomarse conciencia y empieza a ser cubierta, de forma incipiente todavía, por ciertas regulaciones nacionales. Así, esto ya es una demanda expresa o nuevo requerimiento informativo a declarar en el Informe de Gestión –individual y consolidado– a tenor de lo establecido por la Directiva UE de 18-6-2003 modificando el texto de las Directivas 4.^a y 7.^a, al exigir declaración dentro de dicho Informe de los principales riesgos e incertidumbres a los que se ven enfrentados la empresa o el grupo. Un nuevo reto para la regulación contable con la referida nueva exigencia informativa absolutamente necesaria que habrá de ser concretada en sus requerimientos informativos concretos.

Habría que añadir que este motivo desarrollo que vindica nuevas incorporaciones convenientes a nuestra actual regulación contable podrá afectar no sólo a la eventual parcela informativa que quedase sujeta a decisión nacional española *strictu sensu* (nuevo PGCE reformado y nuevas reglas de consolidación de cuentas), sino que incluso podría extenderse a la obligada por los Reglamentos comunitarios de adopción del modelo IASB (es decir, a las CAC de sociedades cotizadas como mínimo), pues al fin y al cabo se trataría, sobre todo, de reforzar el modelo informativo en su faceta de exigir nuevos extremos declarativos que nuestro regulador contable considerase convenientes en favor del interés público de los usuarios de la información.

II) El frente mercantil-societario de la reforma contable

La reforma de la contabilidad española habrá de hacerse no sólo atendiendo a los planteamientos técnico-contables del problema, sino que habrá de hacerse desde una perspectiva más general de la legislación mercantil y societaria existente, en las normas escritas y en los usos y prácticas de la tradición española, de tal manera que la reforma contable debería implicar, necesariamente o por pura lógica, reformas inducidas sobre ciertas partes o aspectos de la legislación mercantil-societaria vigente en estos momentos en nuestro país.

Pero más aún, también pensamos que la nueva regulación contable, cuando tome como inspiración directa los textos IASB, debería tomar las cautelas lógicas en la medida en que estas normas internacionales han surgido en un entorno mercantil (legal y de usos) netamente anglosajón que no es coincidente con el nuestro, con lo cual las normas y usos mercantiles vigentes en nuestro país debieran actuar como barreras de contención naturales y lógicas frente a la posible adopción a la ligera de ciertas normas de tratamiento contable IASB que posiblemente no encajarían o no serían plenamente compatibles con nuestro entorno mercantil-societario, legal o consuetudinario. Éste es un riesgo evidente de la reforma contable española que habrá que evitar, mostrando la debida congruencia y respeto a lo que aparece regulado en nuestra regulación mercantil y, en todo caso, guardar coherencia y compatibilidad a lo largo de los distintos textos mercantiles-societarios (C. de C., TRLSA, LSRL...) entre lo que se dice sobre aspectos contables y lo que está conectado con puntos tratados en otras partes o parajes de dichos textos.

En realidad, podría hablarse de varios posibles efectos o repercusiones inducidas sobre la reforma de nuestra legislación mercantil-societaria por mor de la reforma de los criterios técnico-contables procedentes de la adaptación al modelo IASB.

A) Motivo reforma o adecuación de los diversos textos mercantiles como consecuencia de la adaptación al modelo IASB.

Éste sería el primero y más claro de los motivos de la reforma de los textos mercantiles-societarios, en todo aquello que trate o regule directa y específicamente cuestiones netamente contables o donde se establezcan los requisitos técnicos a observar en materia de elaboración y presentación de los datos y documentos contables (CA y CAC) requeridos a las empresas y grupos. Afectaría básicamente al articulado del Código de Comercio (C. de C.) y del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA) que trata de estas cuestiones de contabilidad empresarial.

Es evidente que la introducción de nuevos criterios contables e incluso de nuevos modelos y formatos informativos que deben regir en cuanto a la elaboración y presentación de las CA y CAC exigirán la correspondiente reforma previa de los referidos textos mercantiles-societarios que abordan tales materias, poniendo éstos en congruencia con las reformas contables que se van a introducir. En estos momentos ya se han producido las primeras propuestas de modificaciones sobre cuestiones sustanciales de nuestra regulación mercantil-societaria en materia de contabilidad empresarial (C. de C. y TRLSA) por este motivo, como luego se verá ¹⁹.

¹⁹ De hecho se encuentra en proceso de tramitación legal en estos momentos (julio 2005) de un texto de anteproyecto de ley de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base a la normativa de la Unión Europea. Este anteproyecto ha pasado ya su primer estadio (aprobación por el Consejo de Contabilidad), así como también el segundo (propuestas aprobadas por la Comisión de Codificación) con lo cual podrá pasar al proceso correspondiente de tramitación de cualquier ley. Debo consignar al respecto que, como miembro del Comité Consultivo de la Contabilidad, órgano asesor del Consejo de Contabilidad, he formulado una opinión discrepante razonada, que más adelante expondré al describir a grandes rasgos los principales aspectos o reformas contemplados en el texto actual del referido anteproyecto de ley.

B) Motivo congruencia o no confrontación entre normas contables IASB a adoptar por la reforma contable y preceptos de nuestra regulación mercantil sobre determinadas incidencias societarias que invocan conceptos o magnitudes contables.

Éste es un aspecto capital de la reforma que ha de ser contable y mercantil a la vez y donde ambas deben transitar en paralelismo y en «cohabitación» pacífica, para evitar posibles incompatibilidades, confrontaciones, roces o espacios de confusión en un plano y otro, lo que se produciría de no ir en definitiva los contenidos de los respectivos textos (mercantiles y contables) o incluso los distintos parajes de un mismo texto mercantil (espacios de regulación contable estricta de éste no pueden entrar en colisión con otros espacios del propio texto) en perfecta armonía. Es un asunto difícil, evidentemente, porque implica la interlocución de dos mundos técnicos que a veces se comunican con dificultad mutua al hablar cada uno, con excesivo conocimiento y apego, de su propia esfera y con escaso conocimiento y dificultad, seguramente, de entender debidamente el lenguaje del otro campo.

En todo caso, aunque es imposible entrar aquí en detalles sobre el meollo del asunto en juego, en síntesis, se podría ilustrar el problema mediante un sencillo ejemplo concreto. Así, con relación a determinados instrumentos financieros de los llamados híbridos o complejos de deuda-neto, la solución contable prescrita por el modelo IASB se decanta de modo decidido por su presentación en los documentos contables (Balance y, en su caso, sus repercusiones en Pérdidas y Ganancias) a favor del supuesto fondo económico de estas situaciones sobre la naturaleza jurídico-formal de los propios instrumentos. Así, por ejemplo, en IASB las llamadas acciones rescatables deberían ser mostradas dentro de la rúbrica de deudas en el Balance y no en patrimonio neto o fondos propios y, por igual motivo, sus dividendos deberían ser mostrados como gastos financieros en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias y no como reparto del saldo mostrado por esta cuenta (resultado contable). ¿Sería aceptable por la legislación mercantil-societaria esta transformación fáctica de la naturaleza de esta figura o, más claro aún, sería aceptable una situación en la cual, en la legislación mercantil, estos instrumentos son considerados capitales propios mientras que en los espacios contable-mercantiles correspondientes serían mostrados como deudas o capitales ajenos y así fuesen presentados en el balance y sus retribuciones como gastos en Pérdidas y Ganancias? En tal sentido, hay que advertir que hoy, según lo establecido en el TRLSA vigente, las acciones rescatables son consideradas como elementos integrantes del capital social, reguladas en el Capítulo IV. De las acciones, donde se dice en general que las acciones representan partes alícuotas del capital social (art. 47), amén de que su amortización debería hacerse bien con cargo a beneficios o reservas libres, previa constitución de una reserva específica indisponible por el valor nominal de las acciones amortizadas, o bien con el producto de una nueva emisión de acciones acordada por la Junta General con la finalidad de financiar la operación de amortización de las acciones rescatables (art. 92 ter).

Ciertamente, este posible doble lenguaje contradictorio sobre una misma cuestión, en la misma legislación mercantil incluso, sería difícilmente justificable y difícil de entender sin perplejidad y confusión, por lo que ambas regulaciones, más allá de las dificultades señaladas de comunicación recíproca de los razonamientos de ambos campos (mercantil estricto y contable-mercantil) debieran concordar una solución coherente, como es natural.

C) Motivo ajuste o revisión de ciertos preceptos netamente mercantiles por encajar éstos con mayor claridad o sencillez con conceptos o contenidos netamente contables en la propia legislación mercantil.

Se trataría de aprovechar la reforma mercantil para acomodar ésta a los nuevos cambios contables introducidos, añadiendo una derivación colateral más de índole técnico, de importancia menor si se quiere, que consistiría en homogeneizar diferentes alusiones próximas a cuestiones o conceptos contables esparcidos en distintos parajes de los textos mercantiles (TRLSA principalmente), acomodándolos a la terminología-tipo elegida o utilizada por nuestra normalización contable (los textos mercantiles manejan conceptos con denominaciones plurales como patrimonio neto contable-haber social..., beneficios líquidos-beneficios netos-beneficios del ejercicio... siendo lógicamente conveniente utilizar siempre un único término normalizado como hace la regulación contable), o bien para simplificar el régimen o superar las dudas que surgen, según los términos actuales del TRLSA, en materia del reparto del resultado (restricciones, prelaciones y cuantificación de cuotas).

III) El frente fiscal de la reforma contable

En un sistema fiscal como el nuestro en el que la tributación del beneficio empresarial parte del resultado contable-mercantil para llegar a la base imponible a través de una serie de ajustes debidamente tipificados en la normativa fiscal de este impuesto (las llamadas diferencias permanentes y temporales entre el resultado contable-mercantil y el resultado fiscal o base imponible), resulta evidente que un cambio de cierta envergadura de determinados criterios contables que inciden sobre el cálculo de la magnitud del resultado contable-mercantil, como es el que puede proceder de la adaptación del modelo IASB (p. ej. se pretende reconocer en ciertos casos, como beneficios, determinadas plusvalías potenciales de elementos patrimoniales poseídos por las empresas, amparándose en la llamada valoración a *fair value* –traducida a nuestra lengua, con cierta precipitación e intencionalidad, como valor razonable– lo cual no se hace así en la regulación contable española vigente), podrá hacer variar la cifra del resultado contable-mercantil en relación con el cómputo actual, con lo que, de no revisarse y acomodarse los textos actuales del referido impuesto a las nuevas reglas contables surgidas, podrían producirse supuestos de sobretributación o de subtributación empresarial en relación con la situación actual, debidas exclusivamente al cambio de criterios contables, lo cual evidentemente no sería lógico, equitativo ni conveniente para la competitividad de nuestras empresas.

Así, pues, habría que efectuar una rectificación paralela y congruente, en lo que proceda, de los textos fiscales relativos al beneficio empresarial con el fin de que la reforma contable sea compatible, a su máximo nivel posible, con la idea de neutralidad fiscal con respecto a la situación presente.

También podrían invocarse otros ángulos o perspectivas de este mismo problema que no creemos pertinente reproducir aquí por la índole de la intervención que se pretende mostrar del tema central de la reforma contable española ²⁰.

²⁰ Para mayor detalle puede consultarse nuestro trabajo: *Armonización contable internacional y reforma de la contabilidad española*. Op. cit., págs. 93-96.

IV) La posible reconfiguración del modelo organizativo-funcional de la regulación contable española

Aunque el objetivo central y prioritario de la reforma contable española en lo referente a su vertiente técnico-contable tendría que orientarse a despejar los asuntos que han sido aquí apuntados a grandes rasgos, o sea, en primer lugar la gran decisión que deben tomar los Estados miembros, con el nuevo Reglamento UE de adopción de las normas IASB en la mano, sería:

- A) Modelo contable único para la generalidad de las empresas *versus* modelos contables diferenciados y discriminados por tipos de empresas (cotizadas vs. no cotizadas; grandes vs. «pymes»...).
- B) Regulación contable homogénea y congruente para el conjunto informativo (CA y CAC) *versus* regulación no uniforme o discriminada a ambos niveles informativos (p. ej. según IASB para CAC y según regulación nacional para CA individuales).

En otras palabras, decidir en un sentido u otro en la combinación de estas dos perspectivas o dimensiones, ésa es la tarea central y primordial a resolver por parte de cada país de la UE.

Una vez tomada la decisión pertinente al respecto por nuestras autoridades competentes, procedería, en segundo lugar y como consecuencia de ello, articular la reforma de los textos vigentes de la regulación contable española para adaptarlos a las elecciones que se consideren necesarias para la nueva situación de aproximación al modelo IASB, incluso para la información que quede liberada de los imperativos del Reglamento UE de adopción de las normas de dicho modelo.

Ahora bien, es evidente que también podría aprovecharse la ocasión o el envite de la reforma para introducir determinados cambios que den paso a una nueva reconfiguración del modelo organizativo-funcional que se considere más adecuado o eficiente para el momento y las circunstancias actuales.

En este sentido, habría una serie de grandes cuestiones sobre las que reflexionar y decidir al respecto:

- 1) El papel de las regulaciones contables nacionales en el nuevo régimen de armonización internacional inspirado, con mayor o menor fidelidad, en el modelo IASB: ¿tendrá sentido mantener o podrán sobrevivir los organismos emisores nacionales con funciones verdaderamente útiles después de esta dependencia de dicho modelo de normas contables internacionales?
- 2) La naturaleza jurídico-administrativa o jurídico-formal de la regulación contable española: ¿debería seguir siendo de naturaleza pública –normas contables de carácter legal y organismo emisor eminentemente público y oficial–, o bien, debería ser de naturaleza privada o profesional, con organismo emisor de tal carácter y con normas contables que no preci-

sarían sanción legal concreta y específica? Esto ya ha quedado resuelto por voluntad política, habiéndose decidido mantener el *status* actual de regulación de carácter público con varios organismos con competencia definida en materia de emisión de normas contables.

- 3) Unicidad *versus* pluralidad de organismos emisores de normas contables en España, cuestión que va muy unida en nuestro caso a un planteamiento previo, cual es si deberían separarse las actividades de emisión de normas contables y las de supervisión y control sobre la actuación de determinadas empresas reguladas o de régimen especial (entidades de crédito, aseguradoras, entidades de inversión colectiva y de mediación y funcionamiento de los mercados bursátiles). Esto ya se ha resuelto como se ha dicho en el apartado anterior, optando por un modelo plural de competencias contables en el que tres de los cuatro organismos a las que se conceden (B. de E., DGS y FP y CNMV) emiten las normas contables de las entidades que están también sometidas a su supervisión y control de actuación.
- 4) Integración *versus* separación de las funciones de emisión de normas contables y de regulación del régimen de la auditoría de cuentas dentro de las competencias del principal organismo regulador de la contabilidad española. Esto también ya se ha resuelto de momento, dejando integradas dentro de las competencias del ICAC ambas actividades: regulación contable y regulación de la auditoría de cuentas.
- 5) Emisión e interpretación de las normas contables: ¿deberían estar unidas o deberían separarse cada una de estas actividades asignándose sus cometidos o responsabilidades respectivas a núcleos funcional y jerárquicamente independientes y autónomos, aunque desde el punto de vista organizativo pudiesen estar encajadas dentro del organismo regulador de lo contable? No se ha entrado siquiera en este extremo en la reciente reforma organizativo-funcional de la contabilidad española ²¹.
- 6) El control sobre el cumplimiento de las normas contables establecidas y sobre el deber de información concerniente a las empresas españolas (al menos las más importantes): ¿deberían reforzarse los mecanismos actuales de comprobación o de control de cumplimiento –y de eventual sanción en caso de incumplimiento– de las normas y deberes informativos existentes en España, más allá del sistema actual (auditoría externa de cuentas, supervisión y control para el caso de empresas reguladas –B. de E., DGS y FP y CNMV– y de la actuación, en su caso, de los tribunales de justicia a demanda o ante denuncia formalmente formulada)? Esto de momento no ha recibido respuesta positiva.
- 7) La reconfiguración del proceso de emisión e interpretación y control de cumplimiento de las normas contables en España y la consiguiente reestructuración organizativo-funcional (organigrama) del sistema regulador a tenor de las respuestas dadas a las anteriores cuestiones y otros pormenores anexos ²².

²¹ Ley 62/2003, de 30-12, de medidas fiscales, administrativas y de orden social. Reforma sobre contabilidad y auditoría de cuentas.

²² Algunas de las respuestas a estas cuestiones relativas a la reconfiguración de nuestro actual modelo de regulación contable pública ya han empezado a plasmarse o tomar cuerpo en disposiciones de rango legal (Ley 62/2003, de 30-12). Luego se verá todo esto con más detalle.

No vamos a responder aquí a estas preguntas teóricas según nuestra percepción al respecto de los distintos extremos enunciados ²³, porque no es propósito principal de este trabajo, sino que éste pretende sobre todo describir lo que se está haciendo en España en materia de reforma contable, para lo que puede haber servido, como guía de entendimiento, todo este largo preámbulo.

Situémonos, pues, de nuevo en el camino recorrido y después en el camino a recorrer por la reforma contable española a nivel oficial.

4.2. El camino preparatorio de la reforma contable española: el informe sobre la situación actual de la Contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma (Libro Blanco).

El referente más próximo y directo de la reforma contable española que se ha puesto en marcha, en cuanto a contenidos o líneas concretas a seguir, viene dado por el informe elaborado por la Comisión de Expertos nombrada por el Ministro de Economía (marzo de 2001): Informe sobre la situación actual de la Contabilidad en España y líneas para abordar su reforma (conocido también como Libro Blanco para la reforma de la Contabilidad en España).

Han formado parte de esta Comisión, en primera línea, cerca de 30 expertos representantes de todo el arco institucional y académico relacionado con el mundo de la Contabilidad empresarial española, más un número mucho más elevado aún de expertos designados para formar parte de las siete Subcomisiones formadas para estudiar y emitir informes especiales ante la Comisión de Expertos sobre problemas específicos de distintas áreas de la cuestión central objeto de estudio. Al cabo de 15 meses (junio de 2002), después de numerosas reuniones y de prolongadas discusiones sobre los distintos pormenores de la reforma contable, la Comisión de Expertos aprobó su Informe definitivo elevado al Ministro de Economía, publicado bajo el referido título por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas para su conocimiento público ²⁴.

La estructura del Informe o Libro Blanco consta de 14 capítulos dedicados cada uno de ellos al análisis y a fijar la postura mayoritaria de la Comisión en torno a los problemas relativos a parcelas o áreas específicas en los que se fragmentó, para su mejor estudio, la temática general de la Contabilidad empresarial española de cara a recomendar líneas básicas de acción para su futura reforma. El Capítulo 15 (Conclusiones y Recomendaciones) es el exponente de síntesis del Informe dado que en él se enumeran, clasificadas por capítulos del texto, las distintas recomendaciones acordadas en el seno de la Comisión de Expertos sobre los diferentes asuntos estudiados de las diversas parcelas. Se elevan hasta un total de 105 recomendaciones de cara a la futura reforma, unas evidente-

²³ Pueden consultarse las posiciones argumentadas en nuestro trabajo: *Armonización contable internacional y reforma de la contabilidad española*. Op. cit. págs. 105-140.

²⁴ El autor de este trabajo emitió una opinión discrepante parcial pero sustancial en el acto formal de aprobación del Informe. Los motivos de esta discrepancia se encuentran desarrollados en nuestro trabajo: «En el umbral de la reforma de la regulación contable española ante la adaptación del modelo IASB. Algunas reflexiones desde una disidencia parcial pero sustancial con el Libro Blanco de la reforma». *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n.º 236. Noviembre, 2002, págs. 153-198.

mente más importantes o de mayor entidad y trascendencia que otras, como es natural. Asimismo se incorporan, al final del Informe, ocho Apéndices, siete de los cuales corresponden a los respectivos Informes de las siete Subcomisiones de estudio de parcelas específicas del problema general nombradas por la Comisión, como material complementario de apoyo, de reflexión y de posible aprovechamiento futuro para cuando se pongan en marcha las tareas de la reforma material y formal de la Contabilidad española.

Pasamos a extraer algunas de las recomendaciones de mayor calado y trascendencia que figuran en el Capítulo 15 (Conclusiones y Recomendaciones) del Libro Blanco de cara a la reforma contable española.

1. RECOMENDACIONES GENERALES

- a) Que la normalización contable española tome en consideración el cuerpo normativo IASB, acepte sus principios generales e inicie el proceso de reforma del Derecho contable.
- b) Sobre elaboración de las CAC.
 - De sociedades cotizadas: atenerse al régimen del Reglamento de la UE, manifestando (con contundencia y más allá de toda duda) que estos sujetos contables caen fuera de la soberanía nacional en cuanto a valoración y presentación de la información financiera.
 - No compartimos exactamente esta interpretación maximalista de dejar fuera de la soberanía de la regulación nacional cualquier cuestión contable que afectase a este tipo de sociedades y para sus CAC. Por ejemplo, entendemos que si en IASB no hay modelos o formatos *standard* de presentación de las CAC (Balance, Cuenta de Pérdidas y Ganancias, etc.) esto podrá y tendrá que hacerlo además, con carácter obligatorio, el regulador nacional, o también exigir contenidos informativos adicionales si lo considerara pertinente (por ejemplo en materia de información sobre riesgos empresariales, etc.), aunque esto no estuviese contemplado en las normas IASB convalidadas oficialmente por la Comisión UE ²⁵.
 - Pide instar a la UE un proceso de «filtrado» auténtico de las normas IASB por parte de la Comisión, pero no señala expresamente que, como mínimo, debería rechazarse a nivel europeo el sistema IASB de soluciones plurales alternativas e incluso antagónicas para un mismo hecho o transacción o que, en su caso, que debería permitirse a los Estados miembros establecer esta opción limitativa para favorecer una comparabilidad interempresarial más auténtica para las sociedades de su territorio.

²⁵ De hecho, esto ya ha ocurrido con la exigencia a las sociedades cotizadas de presentar un Informe Anual de Gobierno Corporativo, con mucha y valiosa información que sale de los registros contables y ello sin estar regulado por los requerimientos del modelo IASB.

- De sociedades no cotizadas: recomienda que se atengan al mismo régimen que el de las sociedades cotizadas, o sea, extender también a éstas el mecanismo del Reglamento UE, o sea, el modelo único y uniforme para las CAC de todos los grupos españoles (cotizados o no).

c) Sobre elaboración de las CA individuales.

- Recomienda para todas las empresas españolas, cotizadas o no, de cualquier tamaño, que se atengan a la normativa contable española, la cual debería contener criterios de valoración y presentación compatibles con las NIIF y su Marco Conceptual.
Señala al respecto, con cierta ambigüedad, que aunque sería deseable que todos los sujetos contables tuviesen que aplicar las mismas normas contables (parece que se refiere a las NIIF-IASB), los inconvenientes que se derivarían de una aplicación directa de las NIIF impiden recomendar esta posición.
- Recomienda que la adaptación de la normativa contable española a la emitida por IASB (se sobreentiende la que se pretende que rija para las CA individuales), cuando en IASB se establezcan opciones alternativas para el tratamiento de unos mismos hechos o transacciones, debe elegir la opción más conveniente para la imagen fiel o que se limiten las alternativas contempladas en IASB, e igualmente se aboga por que se elijan criterios más simplificados en relación con ciertos tratamientos postulados por IASB de gran complejidad que a veces se encuentran en este modelo.
- Recomienda mantener el PGC debidamente modificado para adaptar los criterios de valoración emitidos por IASB.
- Recomienda, una vez modificado el PGC en la línea indicada, que se otorgue una delegación a favor del Ministro de Economía, para que por simple Orden Ministerial pueda imponer con rapidez o agilidad los posibles cambios futuros de normas IASB homologados por la Comisión o de las futuras Directivas contables de la UE.
- Recomienda mantener la línea que viene utilizando nuestra regulación contable de promulgar normas contables sectoriales (naturalmente se sobreentiende, en la idea señalada por el Informe de subordinación al régimen del Reglamento UE en cuanto a CAC), de utilidad únicamente para la elaboración de la información individual.

Se observa, en suma, una posición en el Informe de este tenor:

- I) Modelo común para CAC de todos los grupos españoles (cotizados o no) con aplicación férrea de las NIC/SIC según el pronunciamiento de convalidación realizado por la Comisión UE y sin capacidad alguna en esta parcela informativa por parte de la regulación contable española.
- II) Modelo común para las CA individuales de todas las empresas españolas (cotizadas o no, grandes o «pymes»), aplicando para esta parcela informativa la nueva regulación contable española (PGC revisado, etc.), nueva regulación que se basará estrechamente en los

contenidos generales del modelo IASB (incluso se habla expresamente también de su Marco Conceptual, que en el modelo IASB no es en rigor norma contable imperativa). Aquí cabrían márgenes de libertad para nuestra reforma contable, aunque la expresa mención general a la reforma, ateniéndose al contenido esencial del modelo IASB, parece poner de manifiesto una escasa voluntad de mostrar una línea nacional propia para nuestra reforma contable en materia de CA individuales.

- III) La existencia de un doble cuadro normativo específico, uno aplicable a las CAC y otro para las CA individuales de las mismas empresas españolas, más allá de las similitudes de contenidos normativos básicos a las que se invoca, podrá dar paso a la incongruencia o anomalía informativa de que unos mismos hechos o transacciones pudieran tener una incidencia u otra (cuantitativa o cualitativa) en las CA individuales y en las CAC (no debida naturalmente a los ajustes técnicos derivados de la consolidación), según que tales hechos se rigiesen por uno o varios criterios alternativos según regulación IASB convalidada para las CAC y según un criterio único o diferente exigido según nuestra regulación contable para las CA individuales.
- IV) Aunque hay una invocación en el Informe a superar la anomalía grave del modelo IASB, para la búsqueda de la comparabilidad interempresarial efectiva de las cifras, derivada del régimen bastante frecuente de soluciones alternativas e incluso contradictorias entre sí para unos mismos hechos o transacciones, no se observa una decantación firme a favor del sistema general de una única solución para un mismo hecho de circunstancias básicas análogas que es lo que debería preponderar como regla general en cualquier modelo de normalización contable que hable de búsqueda efectiva de la comparabilidad informativa.

2. RECOMENDACIONES SOBRE REGLAS DE VALORACIÓN

- a) Recomienda incorporar a la regulación contable española el criterio del valor razonable (según los términos actuales contemplados por la Directiva 2001/65/CE que ha modificado los contenidos originales de la 4.^a y la 7.^a Directiva), para cuentas consolidadas e individuales, llevando las primeras diferencias surgidas al introducir este criterio valorativo directamente al patrimonio neto.
- b) Recomienda que, de cara al desarrollo normativo de este criterio en España, se deban precisar las condiciones operativas de este mecanismo nuevo de valoración contable (qué es un mercado activo, qué y cuándo se pueden utilizar modelos alternativos de valoración cuando no exista mercado activo...).
- c) Recomienda la limitación del reparto de resultados positivos generados exclusivamente por los cambios en el valor razonable de los activos y pasivos correspondientes.
- d) Recomienda que la normalización contable española realice un pronunciamiento detallado sobre los distintos tipos de instrumentos financieros regulando su tratamiento contable.

En relación con las alusiones de las recomendaciones que hace el Informe en materia de incorporación y uso del criterio del valor razonable hay que hacer algunos comentarios:

- I) En la parte expositiva del texto del Libro Blanco se hace un análisis general de la aplicación del valor razonable, más próximo a la cobertura que hacen de este criterio las normas IASB, en las cuales su aplicación trasciende o va mucho más allá de la rúbrica de los instrumentos financieros activos y pasivos, mientras que las recomendaciones parecen circunscribirse a su aplicación únicamente a los instrumentos financieros. Si esto fuera así y nada más que así, podríamos estar de acuerdo en lo esencial en cuanto a la valoración de tal forma para este subconjunto de elementos patrimoniales que es, en verdad, la única parcela a la que en estos momentos sería aplicable en los términos aprobados por la referida Directiva 2001/65/CE.
- II) Si esta aplicación restringida del valor razonable al campo de los instrumentos financieros fuese la posición convalidada por la Comisión y no la aplicación bastante más extendida y generalizada a otros muchos elementos patrimoniales que contempla el modelo IASB (con un régimen bastante tortuoso, difuso y confuso en términos de congruencia lógica, según el cual a veces se postula la imputación directa a patrimonio neto de las diferencias de valoración potencial evidenciadas por el criterio y otras con imputación directa a resultados) y la que a la postre respaldaría (de lo cual no estoy del todo seguro debido al «coqueteo» intelectual que el Informe parece brindar en la parte expositiva de la cuestión del valor razonable –Capítulo 5– según la utilización extendida y bastante más allá de los instrumentos financieros que se encuentran en la normativa IASB) entonces tendríamos serias objeciones en respaldar la mecánica general de aplicación e imputación de las diferencias en los términos IASB como fórmulas a incorporar por nuestra regulación contable, al menos en el espacio de decisión nacional propia o no regida por el Reglamento UE.

3. RECOMENDACIONES SOBRE CONTENIDO Y FORMATOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS PRINCIPALES

- a) Recomienda la existencia de modelos o formatos de Cuentas Anuales-tipo en favor de la comparabilidad (tradición en nuestra regulación contable y en mucho menor medida en el modelo IASB, que hay que suscribir, como es obvio).
- b) Recomienda mantener los estados básicos actuales (balance, cuenta de pérdidas y ganancias, y memoria) con ciertas mejoras y algunas informaciones más en la memoria, aunque se opta por no exigir más información en ésta que la requerida por el modelo IASB (no se entendería bien este autorrecorte de decisión nacional si pudiera haber algún motivo de interés informativo relevante para ampliar razonablemente los contenidos siempre «mínimos» por esencia de la memoria).

Ahora bien, se recomienda que además de los referidos tres documentos básicos se incorporen también nuevos documentos contables como el «estado de cambios en el patrimonio neto» y el «estado de flujos de tesorería» por estar dentro de la panoplia de exigencias del

IASB. Esto supone la eliminación del cuadro de financiación contemplado en nuestra regulación contable actual; de hecho hay, en otra parte del Informe, una recomendación expresa de eliminar este documento.

- c) Se establecen distintas recomendaciones –más o menos precisas– en materia de formatos respectivos de los distintos documentos contables a declarar, en los que, por razones lógicas de brevedad, sólo mencionaremos algunos de los detalles que se nos antojan más significativos o, en su caso, sobre los que mantengamos una posición menos concordante.
- Recomendación en favor de la modalidad de expresar los gastos por naturaleza seguida por nuestra regulación contable actual, frente a la modalidad de expresión funcional de los gastos, que es la tónica predominante en el mundo anglosajón, aunque en verdad no exista un pronunciamiento normativo expreso sobre esta cuestión en el IASB. En todo caso, entendemos preferible, en materia de forma de los distintos documentos contables, acercarse en todo lo posible a la fórmula mayoritaria imperante en el mundo anglosajón por razones pragmáticas de favorecer la comparabilidad formal de la información contable, en un asunto que al fin y al cabo no afecta al cálculo de la cifra del resultado contable, sino solamente a su presentación de forma uniforme, aspecto éste nada desdeñable que debería tenerse en cuenta por parte de la futura reforma contable española.
 - Recomendación en favor de la presentación de información segmentada no sólo para sociedades cotizadas, sino para otras no cotizadas por tamaño, o por formar parte de sectores relevantes de la economía. Hay que mostrar un decidido apoyo a este avance de la información segmentada, con poca cobertura actual dentro de nuestra regulación contable.

4. RECOMENDACIONES SOBRE PRESENTACIÓN Y REVELACIÓN DE INFORMACIÓN

El Informe eleva una batería de recomendaciones de diversa entidad, contenido y trascendencia que, en lo esencial, resulta elemental suscribir o respaldar, sobre todo en aquellos extremos que representan ampliaciones informativas acordes con las necesidades de los usuarios en el entorno actual de la economía mundial, hoy apenas presentes en el panorama de la regulación y prácticas contables internacionales y nacionales.

Apuntamos sucintamente apenas unas cuantas de las recomendaciones más significativas a mi juicio:

- a) Recomendación para potenciar la información sobre riesgos empresariales, una necesidad ineludible para las necesidades decisorias de los usuarios y un verdadero reto a superar por la regulación contable universal ante el estado actual de precariedad informativa sobre el particular.

- b) Recomendación para estudiar la conveniencia de requerir la presentación de información de base social, práctica esta que hace algunos años pareció adquirir cierta entidad y presencia informativa que no llegó a cuajar, pero que sin embargo hoy parece de nuevo empezar a despertar su necesidad o conveniencia informativa al cobrar entidad la idea de la responsabilidad social corporativa.
- c) El Informe muestra sensibilidad en torno al problema de la reciente difusión de la información mediante soportes informáticos (internet) y eleva ciertas recomendaciones acerca de la regulación sobre este mecanismo de difusión informativa.
- d) Hay asimismo varias recomendaciones específicas en materia de mejora de la información actual, para potenciar su utilización y otorgar mayor garantía y utilidad a los datos a suministrar que, en lo esencial, hay que suscribir forzosamente.

5. RECOMENDACIONES SOBRE OPERACIONES DE REESTRUCTURACIÓN EMPRESARIAL

- a) Recomendación sobre la necesidad apremiante de promulgar una norma contable española sobre las diferentes operaciones o situaciones relativas a combinaciones de empresas, vacío llamativo y hasta casi escandaloso de nuestra regulación contable actual, lo que obviamente hay que suscribir. Incluso hay que suscribir también –aunque con matices que no es posible concretar aquí– el tomar como fuente de inspiración cercana la regulación contable sobre el particular del modelo IASB y más concretamente que el método de compra sea la fórmula o supuesto normal para estos casos.
- b) Hay una invocación, más que una recomendación debidamente perfilada, en cuanto a sus perfiles concretos en relación con el tratamiento del Fondo de Comercio, cuyo análisis suscitó dentro de la Comisión opiniones de distinto sentido o con matices diferentes ciertamente, todo ello debido al nuevo escenario abierto por la reciente regulación de esta figura en el FASB-USA, en donde, frente a la tradición internacional de su amortización sistemática con cargo a resultados, se ha dado un giro radical (activo no amortizable sino sometido anualmente a prueba de posible deterioro), con lo cual, de mantener el régimen tradicional en la regulación contable UE, ello podría dar lugar a un tratamiento desventajoso para las empresas europeas y las españolas en particular. Las turbulencias informativas de los últimos años son un motivo de reflexión sobre el riesgo que supone alimentar esta inclinación a mantener una inversión enormemente gaseosa e incierta como el Fondo de Comercio, que puede alcanzar además enorme envergadura, sin estar sometida al compromiso de imputación racional y sistemática al resultado contable periódico ²⁶. En todo caso en el Informe no hay una recomendación concreta sobre la dirección que deberá tomar nuestra regulación sobre este extremo.

²⁶ He defendido una posición contraria a la nueva política contable postulada por la regulación contable USA de no amortización sistemática del Fondo de Comercio contra resultados, salvo evidencia de su deterioro a través de prueba específica de esta naturaleza, al cierre de cada ejercicio, postura esta adoptada por la regulación IASB en 2004 con su nueva regulación de Combinaciones de Negocios (IFRS n.º 3). Véase: «En el umbral de la reforma de la regulación contable española ante la adaptación del modelo IASB. Algunas reflexiones desde una disidencia parcial pero sustancial con el Libro Blanco de la Reforma». *Op. cit.* en págs. 185-190.

6. RECOMENDACIONES SOBRE OBLIGACIONES CONTABLES DE LAS PEQUEÑAS EMPRESAS

Se aportan diversas recomendaciones, todas ellas auspiciadas desde la premisa, bastante lógica, de reducir los deberes contables, es decir, la carga informativa a elaborar y presentar por parte de las empresas de pequeño tamaño que, en lo esencial, parece elemental compartir, pero que no consideramos trascendente desmenuzar o analizar aquí.

7. RECOMENDACIONES SOBRE MODIFICACIONES EN EL RÉGIMEN LEGAL DE LA CONTABILIDAD

Es una parcela de indudable importancia del capítulo de recomendaciones del Informe, donde se desgranar una serie de reglas de conveniencia a juicio de la Comisión de Expertos sobre cómo deberían proyectarse los cambios a introducir en nuestro derecho contable-mercantil, modificación que es el primer peldaño concreto a acometer sobre la escalera que habrá que superar durante el trayecto de nuestra reforma contable. Hay suficiente tela que cortar en el régimen legal de la contabilidad española y suficiente carga intelectual para la reflexión sobre varios extremos particularmente llamativos de las recomendaciones elevadas, cuyo tratamiento en profundidad desbordaría los límites razonables de un apartado como este del presente trabajo, cuya intención en este punto concreto del mismo es ofrecer una descripción panorámica de la reforma contable española desde la opinión de la Comisión de Expertos. Nos atenderemos, por ello, a unas breves pinceladas de ciertos pormenores incorporados a las recomendaciones de esta guisa:

- a) Recomendación en relación con que el derecho contable-mercantil patrio debiera redactar sus nuevos contenidos desde la conveniencia de que exista un modelo contable único que se adecue flexiblemente, en la medida de lo posible, a las normas del modelo IASB.

Es una reflexión o recomendación un tanto etérea o inconcreta en cuanto a su ejecución material dentro de los correspondientes textos legales afectados, pero, sobre todo, parece tener una cierta imprecisión intrínseca o contradicción con lo mantenido con otra parcela anterior a las recomendaciones generales donde se apostaba con bastante nitidez por dos modelos de normas contables: uno para las CAC de todas las sociedades españolas obligadas a consolidar (cotizadas o no) según los patrones estrictos del Reglamento UE y otro para las CA individuales de todas las empresas españolas (cotizadas o no) según patrones elegidos por nuestra regulación contable española tomando como punto de referencia válido IASB, pero también otras consideraciones. Quizás esto es lo que haya querido invocar en el fondo la recomendación del Informe al aludir con alguna imprecisión al modelo contable único, que en realidad serían los dos indicados.

- b) Recomienda un mecanismo o técnica legal razonable de consignar los contenidos contables en los textos mercantiles, en el sentido de que sólo figuren en los cuerpos mercantiles de mayor rango (C. de C. y TRLSA) las alusiones más genéricas y escuetas de lo relativo a contabilidad empresarial, dejando las cuestiones de detalle o de índole técnico-contable

como preceptos o normas de las piezas reguladoras de inferior nivel jerárquico, por ser además estas las que más cambian con la evolución de los conceptos y situaciones, cosa que no ocurre en nuestro derecho contable-mercantil actual. Parece una buena indicación ésta, que habría que suscribir evidentemente.

c) Desde el planteamiento anterior, se recomiendan distintos cambios puntuales del C. de C. en cuanto al articulado que alude a preceptos de contabilidad empresarial.

- Reformulación de la definición actual de los principios contables para adecuarla, se dice, a la filosofía subyacente del modelo y enunciación IASB. Algunos de los pormenores más concretos serían:
 - Suprimir el carácter preferencial que actualmente se otorga al principio de prudencia.
 - Incorporación del criterio del «valor razonable».
- Invocación expresa a los nuevos estados contables a presentar que prescribe IASB: estado de variación en el patrimonio neto y estado de flujos de tesorería o de efectivo.
- Aligerar las referencias concretas a cuestiones técnico-contables o de detalle que hoy contiene el C. de C., particularmente al regular la consolidación contable.
- Recomendación de una mayor sintonía terminológica en las leyes mercantiles en general (en el C. de C. en particular) y los términos acuñados por nuestra normalización contable al uso.

d) Desde igual planteamiento y con respecto al articulado sobre cuestiones contables enunciadas en el TRLSA:

- Recomendación parecida a la que se hace para el C. de C., que en este caso se traduce sobre todo en eliminar del TRLSA los actuales formatos de CA, traspasando este quehacer al PGC. Igualmente se postula que parece oportuno que en el TRLSA aparezcan regulados, como hoy ocurre, el concepto y contenido de algunas partidas contables.
- Se cuestiona el tratamiento actual consignado para la presentación y tratamiento de las partidas: acciones propias, primas de reembolso de deudas y provisiones para riesgos y gastos con los que, al menos en cuanto a las dos primeras partidas mencionadas, estamos de acuerdo.

8. RECOMENDACIONES SOBRE CONTABILIDAD-FISCALIDAD

Es uno de los frentes en los que incidirá, por inducción, la reforma contable a introducir, como ha señalado anteriormente. De aquí la oportunidad e interés de haber analizado las incidencias en el plano fiscal y la propuesta de un conjunto de recomendaciones en el terreno fiscal al producirse la reforma contable.

- Se manifiesta, apoyándose en un Informe concienzudo elevado por la Subcomisión *ad hoc* sobre Contabilidad y Fiscalidad del Libro Blanco, que caso de querer ir más allá de los que marca el Reglamento UE sobre el nuevo régimen contable (o sea, más allá de las CAC de las sociedades cotizadas) no podría aplicarse para las cifras de la información contable empresarial española resultante según la aplicación de las normas IASB en los términos del Reglamento UE, la regulación reconocida en el texto actual del Impuesto sobre Sociedades (IS) en materia de determinación de la base imponible de este impuesto a partir de la cifra computada como resultado contable-mercantil, por no adecuarse al principio de reserva de ley. Se concluye que la incorporación de los criterios IASB para su validez a efectos fiscales debería hacerse a través de normas reglamentarias.
- Se sigue apostando por mantener el mismo esquema actual de contabilización para el impuesto sobre beneficios empresariales con las modificaciones técnicas imprescindibles en las normas fiscales que exija la introducción de las variaciones introducidas por la reforma de las normas contables.
- Se recomienda que la reforma contable respete al máximo la neutralidad fiscal, aplicando para ello las modificaciones pertinentes en la normativa fiscal que garanticen este objetivo.

9. RECOMENDACIONES SOBRE EL ÓRGANO EMISOR DE NORMAS CONTABLES

- a) Se recomienda seguir con nuestro modelo de regulación contable pública de carácter obligatorio, aunque sea menester introducir determinadas modificaciones organizativo-funcionales sobre el funcionamiento actual.

Participamos plenamente de esta misma idea y queremos dejar constancia de que la Comisión de Expertos, al formular esta recomendación de mantener nuestra regulación contable pública y obligatoria, está recomendando, como por otro lado ya se dijo así en las recomendaciones generales, la subsistencia del modelo de regulación nacional al menos para las CA individuales ²⁷.

- b) Se aboga por la existencia de un único organismo público competente en materia de regulación contable oficial para todo tipo de entidades, cualquiera que fuese su actividad (sometida o no a regulación o control por partes de determinados entes públicos).

Esto supone eliminar las actuales competencias o regímenes contables específicos conferidos a entes como el B. de E., la DGS y FP o la CNMV, aspecto este con el que nos identificamos por diversas razones que no procede exponer aquí ²⁸.

- No obstante, se recomienda al mismo tiempo que se contemplen procedimientos adecuados en el nuevo esquema organizativo-funcional del único organismo oficial propuesto para asumir las competencias de la regulación contable española, que garanticen

²⁷ Puede verse mi argumentación de este extremo en mi trabajo: *Armonización contable internacional... Op. cit.*, págs. 114-119.

²⁸ *Ibid.* págs. 119-121.

la presencia activa de los organismos supervisores a los que ahora se sustraen sus actuales competencias contables en el proceso de elaboración y aprobación de las normas contables que aportan al subconjunto de empresas sometidas a su jurisdicción supervisora respectiva.

- c) Se recomienda asimismo la separación formal de las actividades de emisión o regulación de normas contables y de auditoría de cuentas. Participamos por distintas razones de esta misma idea de segregación de ambas funciones ²⁹, si bien nuestra posición es incluso más radical que la del Informe, en el sentido de que en nuestro parecer debiera llevarse fuera del órgano con competencias sobre regulación contable que resulte, trasladando éstas a otro órgano o ente de la Administración pública (quizás como una Subdirección General dentro del Ministerio de Economía y Hacienda).
- d) Se propone una reconfiguración (composición y mecanismos de funcionamiento) de la regulación contable española, concibiendo un nuevo organigrama para el ente público que deba asumir estas competencias en cuyos detalles no parece oportuno entrar aquí.

10. RECOMENDACIONES SOBRE INSTITUCIONES DE REFUERZO Y CONTROL DE CUMPLIMIENTO

La Comisión de Expertos eleva la conveniencia de que en el seno de la CNMV exista un sistema de refuerzo y control de cumplimiento de la normativa contable de obligado uso para la información financiera que ha de llegar al público, al igual que se está haciendo o empezando a hacer en otras latitudes, actividad que se centraría en principio sobre las sociedades cotizadas.

- Parece lógico participar de la recomendación de constituir un sistema de supervisión y control de cumplimiento de deberes informativos, pero no es lugar ni momento oportuno para explayarse sobre el diseño que propone el Informe sobre este menester, ni tampoco para dar cuenta de nuestro propio esquema al respecto, quizás algo más radical que el que propone el Informe ³⁰.

11. RECOMENDACIONES SOBRE CONTABILIDAD DE LOS ENTES PÚBLICOS Y DE LAS ORGANIZACIONES NO LUCRATIVAS

No nos referiremos a las recomendaciones incorporadas al Informe sobre contabilidad de los entes públicos, por no tener sentido dentro de un texto centrado en la reforma contable de la empresa de negocios con fines de lucro.

²⁹ *Ibid.* págs. 121-125.

³⁰ *Ibid.* págs. 120-125.

12. RECOMENDACIONES SOBRE OTRAS CUESTIONES TRATADAS

Se incluyen recomendaciones de muy diverso sentido, algunas de ellas importantes y pertinentes. Se enunciarán someramente algunas de éstas:

- a) Se pide un régimen de tratamiento contable sobre activos intangibles mucho menos drástico que el actual en cuanto a la posible activación de lo invertido en estos componentes por parte de las empresas y mayor información sobre estas partidas en general. Participamos plenamente de esta idea.
- b) El Informe alude asimismo a la incorporación del criterio del «valor razonable» a nuestro modelo de regulación contable, en el que aparte del fondo un tanto vidrioso de lo recomendado sobre el particular, parece apreciarse que, a diferencia de la recomendación específica sobre el «valor razonable» en el bloque de recomendaciones sobre reglas de valoración, en donde parecía que la petición quedaba circunscrita al bloque de los instrumentos financieros, aquí y ahora parece traspasarse este límite al aludir escuetamente a su aplicación en otros activos materiales, cuestión que, de ser así, nos daría bazas sólidas para una postura personal discrepante.
- c) Se aboga por introducir una versión más normalizada del Informe de Gestión.
- d) Se aboga por una información más completa y satisfactoriamente normalizada de carácter medioambiental.
- e) Se demanda información sobre reglas de conducta de la gestión corporativa y sobre su sistema de gobierno corporativo, a cuya recomendación podríamos incorporarnos, como es natural, pero desde luego con algunas dosis de escepticismo en comparación con la aureola publicitaria de utilidad que se quiere otorgar a esta nueva práctica o «fetichismo» declarativo.
- f) Se recomienda definir un conjunto mínimo de ratios o indicadores, debidamente normalizados, utilizados habitualmente por el análisis financiero de los datos publicados por las empresas, como una prestación útil más de nuestra regulación contable al interés público de los usuarios de la información. Entendemos que se trata de algo importante que hay que suscribir de cabo a rabo.

5. EL CAMINO RECORRIDO OFICIALMENTE HASTA AHORA POR LA REFORMA CONTABLE ESPAÑOLA: LOS PRIMEROS PASOS DE UN PROCESO EN MARCHA

¿Dónde está actualmente la reforma contable española? ¿Qué es lo que se ha hecho oficialmente desde el Libro Blanco hasta ahora? Hay determinados hechos sancionados legalmente.

REFORMAS SOBRE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS INTRODUCIDAS POR LA LEY 62/2003, DE 30 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES, ADMINISTRATIVAS Y DE ORDEN SOCIAL (ARTS. 104 AL 107 Y DISPS. FINALES 11.^a Y 12.^a) ³¹

- **Reforma sobre asuntos de presentación de Cuentas Anuales.**

OBSERVACIONES:

- a) No son profundas ni extensas en cuanto a contenido, sino que son la transposición al ordenamiento español de las modificaciones introducidas sobre las Directivas UE de contenido contable (4.^a y 7.^a), introducidas por las Directivas de la Comisión Europea 2001/65 de 27 de septiembre y la 2003/51, de 18 de junio, dictadas como consecuencia del Reglamento de adaptación a las normas contables del modelo IASB, con el fin de acoplar los textos de las hasta entonces vigentes Directivas contables sobre sociedades, bancos y otras entidades financieras y compañías de seguros.
- b) No se reformaron, de momento, los criterios contables sobre CA individuales contenidos en el C. de C. ni en el TRLSA ³².
- c) Estas reformas se hicieron más que nada para facilitar la elaboración de las CAC para el ejercicio 2004 con los nuevos criterios IASB, aunque todavía no se hubiese producido la preceptiva entrada en funcionamiento del Reglamento UE de aplicación de las normas internacionales de contabilidad (1-1-2005) aplicable como mínimo a las CAC de las sociedades cotizadas.

5.1. Reformas sobre el régimen de presentación de las CAC (arts. 42 al 49 del C. de C.).

OBSERVACIÓN: Por ser normas del C. de C. y por comenzar el 1-1-2005 la obligación de presentar las CAC de las sociedades cotizadas con arreglo a las normas IASB convalidadas según Reglamentos UE, esto quiere decir que las normas reformadas de consolidación obligarían, en principio, a las sociedades no cotizadas y a las cotizadas únicamente para el ejercicio 2004. En realidad, esta reforma era la consecuencia de la transposición al ordenamiento mercantil español de las modificaciones básicas sobre consolidación introducidas por la Directiva UE 2005/51/CE, de 18-6-2003, con lo que se hizo lo mismo con la modificación de los artículos del C. de C. sobre consolidación e igualmente sucintas por ello y con esa idea de transitoriedad (ejercicio 2004), puesto que el detalle del régimen contable-mercantil sobre consolidación para los grupos no cotizados tendría que venir después al abordarse la reforma general del C. de C. y del TRLSA en materia de contabilidad empresarial del espacio contable no sometido imperativamente al Reglamento UE de 19-7-2002 de adopción de las normas internacionales de contabilidad.

³¹ Conocida como «Ley de acompañamiento» de la Ley de Presupuestos Generales del Estado 2004.

³² Eso se está haciendo ahora, en 2005, como luego veremos en el apartado 6.2.

REFORMAS SOBRE EL RÉGIMEN DE PRESENTACIÓN DE LAS CAC DE LOS GRUPOS DE SOCIEDADES CONTENIDAS EN EL C. DE C. (ARTS. 42 AL 49), REFLEJADAS EN EL ARTÍCULO 106 DE LA REFERIDA LEY DE ACOMPAÑAMIENTO Y EN SUS DISPOSICIONES FINALES 11.^a Y 12.^a

I) Definición de las condiciones que deben darse para que un grupo de sociedades esté obligado a presentar CAC (grupo consolidable), con la novedad más importante de extender la consolidación, bajo la presunción de la existencia de unidad de decisión por distintos medios, para un conjunto de sociedades bajo dirección única, es decir, exigiendo la consolidación no sólo a la forma clásica del grupo vertical o de subordinación (existencia de una sociedad dominante), sino también al grupo horizontal o de coordinación (existencia de una dirección única en varias sociedades aunque no se identifique una sociedad dominante exactamente).

II) Incorporación a la consolidación de cuentas del criterio del valor razonable (VR) restringida a determinados instrumentos financieros y régimen de imputación de las diferencias valorativas surgidas por la aplicación de este criterio (en ciertos supuestos directamente a Pérdidas y Ganancias y en otros supuestos a partida específica de la rúbrica de Patrimonio Neto) ³³.

Instrumentos financieros (IF) según la regla del valor razonable:

- a) Activos financieros: instrumentos principales (de la cartera de negociación y disponibles para la venta) y derivados.
- b) Pasivos financieros: instrumentos principales (cartera de negociación) y derivados.
- c) Instrumentos financieros excluidos de la regla del VR:
 - Distintos de los derivados, que fuesen a ser mantenidos hasta su vencimiento natural.
 - Préstamos y partidas a cobrar originados a cambio de suministrar efectivo, bienes o servicios, no mantenidos con fines de negociación.
 - Participaciones en el capital de sociedades del grupo: dependientes, asociadas y multigrupo.
 - Instrumentos de capital emitidos por la sociedad (se sobreentiende que se quiere referir a las que forman la rúbrica pasiva de Fondos Propios y la posible tenencia de acciones propias en autocartera).
 - Contratos en los que se prevé una contrapartida eventual en una adquisición de empresas, motivada por ajustes de la contraprestación por sucesos futuros (parece referirse a cláusulas de compensación en operaciones de fusión, etc. de pagos complementarios de acciones propias).
 - Otros IF que, por sus especiales características, se consideren elementos patrimoniales distintos a los demás IF.

³³ Mediante la incorporación de una nueva regla 9.^a del artículo 46 del C. de C., artículo donde se enuncian las reglas técnicas del proceso. Hay que hacer notar que el régimen del C. de C. sobre valor razonable en la consolidación rige tan sólo para grupos no cotizados, puesto que los grupos cotizados se regirían directamente por los Reglamentos convalidados por la UE, donde el régimen de aplicación del valor razonable es más amplio que el del C. de C. que comentamos.

Como puede apreciarse, la introducción del criterio del VR en la consolidación es únicamente parcial, quedando circunscrita a IF activos y pasivos, principales y derivados, destinados para la negociación o para la venta, mientras que el resto de los elementos patrimoniales seguirían rigiéndose por los criterios de valoración tradicionales del PGC de 1990 y de las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas (NFCAC) (1991). En definitiva, sería como el mantenimiento del estatuto valorativo de la contabilidad tradicional, sólo que, en el caso de activos y pasivos financieros para la negociación o venta y con cotización de mercado, éstos se valorarían a su cambio presente continuo, es decir, lo que hemos venido llamando desde hace tiempo «precio de adquisición dinámico» en auténtica visión económica de la situación, con lo que en verdad no estaríamos todavía en un esquema valorativo radicalmente diferente del preexistente en el modelo contable tradicional, sino que sería una aplicación más refinada y congruente en términos económicos del criterio del precio de adquisición, es decir, una visión adecuada del problema ³⁴.

d) Cálculo del VR.

- Con referencia a un valor de mercado fiable.

OBSERVACIÓN: Aunque, en efecto, exista cierta indeterminación en la expresión utilizada, es decir, qué se entiende exactamente por valor de mercado fiable, hay que tener en cuenta que al limitar el texto legal la utilización del valor razonable a IF de la cartera de negociación y disponibles para la venta, prácticamente nos está situando la cuestión en relación con mercados bursátiles de valores, con lo cual los precios o cotizaciones de estos mercados son por definición evidentemente transparentes y por tanto fiables, amén de otorgar garantía de ejecución y liquidación garantizada de los IF correspondientes (de activo o de pasivo, principales o derivados) correspondientes a una determinada empresa a tales precios. Por tanto, nada que objetar a este posicionamiento del texto legal.

- De no existir valor de mercado fiable.

El dato de valor razonable se obtendrá mediante la aplicación de los modelos y técnicas de valoración en los términos que reglamentariamente se determinen, y si no fuese fiable se valorarán por su precio de adquisición.

OBSERVACIÓN: Hay que señalar que, salvo en el caso de mercados bursátiles abiertos y oficialmente organizados y regulados, en el resto el cálculo de los precios a partir de modelos y técnicas de determinación o de estimación de tales precios potenciales siempre propenderá a la subjetividad y la discrecionalidad en mayor o menor medida. En nuestra opinión, la incorporación del valor razonable a la cartera de negociación de los IF al sistema contable principal (SCP) debería quedar restringida estrictamente a los instrumentos con cotización en mercados de valores o bursátiles con cotizaciones oficiales, etc., mientras que para los restantes instrumentos sin tales referencias sería mejor

³⁴ J.L. CEA (1993). *El principio del devengo en el Plan General de Contabilidad de 1990. Una lectura progresista en favor de la imagen fiel*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Madrid, págs. 46-48 y 55.

canalizar las diferencias –procedentes del VR estimado mediante tales modelos y técnicas de valoración– vía sistema contable complementario (SCC) (es decir, mediante notas explicativas de tales diferencias potenciales estimadas en la memoria) en aras de una fiabilidad robusta de la información que constase en el SCP y ello sin detrimento de la relevancia del conjunto informativo proporcionado, puesto que la información contenida en la memoria o SCC forma una unidad informativa con el SCP. Pero las cosas deben estar en su sitio respectivo y la información del SCP debería quedar circunscrita a la información sólidamente fiable y verificable ante datos objetivos, evidenciables e incontrovertibles.

e) Imputación de las variaciones resultantes de la aplicación del VR ³⁵.

Es la clave del asunto a nuestro entender.

- Criterio general: las variaciones en el VR se consignarán (imputarán) directamente en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias (se supone, aunque no lo dice expresamente el texto legal, consolidada).
- Criterio adicional reconocido: reglamentariamente se desarrollarán los conceptos contenidos en este artículo (46 del C. de C.) –se sobrentiende que en lo relativo al régimen operativo del VR–, así como los casos en los que la variación dimanante de la aplicación del valor razonable se incluya directamente en fondos propios (en vez de establecerse su imputación en pérdidas y ganancias consolidadas), en una reserva por VR.

OBSERVACIONES:

- 1) Doble rasero de imputación de las diferencias valorativas surgidas que de momento no se explica suficientemente a qué se debe y cuándo debe actuarse de un modo y cuándo de otro para poder evidenciar si hay algún motivo claro de lo uno y de lo otro. De momento esto queda en el aire y sin explicación ni línea de demarcación clara y razonamiento convincente de apoyo en cuanto a un proceder u otro. Es, por otra parte, una herencia típica del modelo IASB donde también se observa en sus normas operativas esta doble vía de imputación, sin que tampoco se vea claro por qué y cuándo lo uno y lo otro de modo congruente y convincente. Empirismo, pues, en estado puro en IASB, e indeterminación sobre esto de momento en la regulación contable-mercantil española.
- 2) Parece que en la resolución se apunta a un desarrollo de la cuestión por vía reglamentaria –lo que parece por otra parte lógico– no sólo de esta cuestión del VR a efectos de la consolidación, sino de todos los contenidos del artículo 46 del C. de C., es decir, de todos los aspectos técnicos generales del proceso de consolidación de cuentas, entre ellos este del régimen del VR donde cabe que se extendían los supuestos actuales del texto del C. de C.

³⁵ Diferencias positivas o negativas indistintamente.

de aplicación del VR, lo que sería más preocupante si así fuera en cuanto a la fiabilidad de los datos consolidados resultantes. Volvemos a reiterar nuestro criterio personal, en el sentido de que el VR, en cuanto a imputación de las diferencias resultantes dentro del SCP, por razones de fiabilidad, debería quedar circunscrito estrictamente a los IF principales y derivados de la cartera de negociación y de venta cotizados en mercados organizados, mientras que si su extensión fuese más allá de estas situaciones e incluso se generalizase a todos los demás elementos patrimoniales, en tal caso las diferencias resultantes de la extensión del VR a esos otros elementos, con los mecanismos especiales de definición de tal criterio según tales elementos y sus circunstancias consiguientes, deberían ser siempre encauzadas directamente dentro del SCC (notas en memoria con descripción cualitativa sobre los mecanismos de determinación del valor aplicado y diferencias resultantes por tal motivo), en la misma línea propuesta dentro del Informe Aldama ³⁶, por ejemplo.

III) Incorporación de información adicional en la Memoria Consolidada relativa a los IF que hubiesen sido expresados según VR en el Balance Consolidado y, en su caso, en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias Consolidada e información adicional igualmente de los IF no valorados a VR. En concreto:

- De los IF valorados a VR:
 - Principales supuestos y técnicas de valoración en que se basan los modelos de determinación del VR, cuando no existiese valor de mercado fiable.
 - Por categoría de IF: el VR, las diferencias valorativas que se han imputado directamente en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias (consolidada se sobreentiende) y las que han ido a parar, en su caso, a la reserva por VR.
 - Información sobre IF derivados por cada categoría: alcance y naturaleza de los instrumentos, condiciones importantes que puedan afectar al importe, al calendario y a incertidumbres sobre los flujos de caja futuros.
 - Cuadro de movimientos durante el ejercicio de la reserva por VR.
- De IF no valorados a VR:
 - El VR por cada clase de instrumento, en el caso de que éste pudiera determinarse mediante algunos de los métodos previstos en el texto legal (modelos y técnicas de valoración en los términos que reglamentariamente se determinen).
 - Información sobre el alcance y naturaleza de cada clase de estos instrumentos.

³⁶ Informe de la Comisión Especial para el fomento de la transparencia y seguridad en los mercados y en las sociedades cotizadas (2003). Apartado 2.1. Información correcta.

IV) Reforma del texto legal (art. 49 del C. de C.) relativo al Informe de Gestión Consolidado.

Dos novedades destacables en la nueva redacción modificada y ampliada de este documento informativo.

- 1.^a Además de los contenidos informativos mínimos anteriormente requeridos para dicho documento, se pide ahora que se aporte también: «descripción de los principales riesgos e incertidumbres a los que se enfrenta (el grupo, o sea, el conjunto de las sociedades incluidas en la consolidación)».

Se desarrolla el sentido de la información requerida en el apartado 1 del artículo 49 en los siguientes términos:

«La exposición consistirá en un análisis equilibrado y exhaustivo de la evolución y los resultados de los negocios y la situación de las empresas comprendidas en la consolidación considerada en su conjunto, teniendo en cuenta la magnitud y la complejidad de la empresa. En la medida necesaria para la comprensión de la evolución, los resultados o la actuación de la empresa, este análisis incluirá tanto indicadores clave de los resultados financieros como, cuando proceda, de los no financieros, que sean pertinentes respecto de la actividad empresarial concreta, con inclusión de información sobre cuestiones relativas al medio ambiente y al personal. Al proporcionar este análisis el informe consolidado de gestión proporcionará, si procede, referencias y explicaciones complementarias sobre los importes detallados en las cuentas consolidadas.»

OBSERVACIONES:

- a) La nueva petición de información sobre riesgos e incertidumbres abre la puerta a la cobertura de un clamoroso vacío modelo informativo tradicional de las CA, en donde no se aportaba información sobre riesgos empresariales o sobre el ambiente de riesgo e incertidumbre en el que operaba la empresa (el grupo en este caso) y en el que ésta obtenía sus beneficios, información absolutamente imprescindible para una buena toma de decisiones financieras, donde, como es sabido, la función de utilidad de los decisores está integrada por combinaciones de rentabilidad-riesgo (dos inversiones pueden ser indiferentes para un inversor racional: una con expectativas de mayor rentabilidad y mayor riesgo asociado y otra con menor rentabilidad y con menor riesgo asociado). De manera que mal puede servir un sistema de información contable para la toma de decisiones financieras cuando, como ha venido ocurriendo hasta ahora prácticamente, todo él ha estado polarizado hacia la información sobre resultados empresariales absolutos –cifras del estado de pérdidas y ganancias– o relativos –tasas de rentabilidad sobre capitales invertidos en relación con datos de balance) con preterición notoria de la información relativa a riesgos empresariales.

b) La introducción un tanto inconcreta e indeterminada de información sobre riesgos e incertidumbres a incorporar en el informe de gestión consolidado es un primer paso de lo que posiblemente pueda ser en el futuro un estado informativo normalizado de riesgos empresariales a declarar por las empresas (o grupos) situado a la altura de los demás documentos convencionales que hoy constituyen la panoplia informativa habitual del modelo de las CA, como desde hace algún tiempo vienen propugnando distintas entidades y autores ³⁷. De momento, según el texto legal expuesto, resulta demasiado parco este deber informativo de manifiesta necesidad que habrá que desarrollar y concretar en el futuro.

El largo párrafo expuesto (apartado 1 del art. 49), que ha sido incorporado para entender mejor los requerimientos informativos concretos a partir de la exigencia genérica de información sobre exposición fiel y evolución de los negocios, situación del conjunto de las sociedades incluidas en la consolidación y descripción de principales riesgos e incertidumbres a los que se enfrentan, habla de cosas que incluso van más allá de la información financiera convencional (se habla por ejemplo de incluir indicadores no financieros e incluso de información de carácter medioambiental y de información relativa al personal, de un modo un tanto genérico e indeterminado), lo que nos acerca bastante al movimiento que ya está cuajando con fuerza en los últimos años de la noción de la responsabilidad social corporativa y de un informe sustantivo de tales características, paralelo y complementario de los estados financieros tradicionales, incluido el informe de gestión. Quizás ése sea el camino de futuro de la información no estrictamente financiera o dirigida preferentemente a los propietarios o accionistas, sino al conjunto de los diferentes núcleos de interés (a través de un documento paralelo de información sobre responsabilidad social corporativa).

2.^a Información de carácter descriptivo o narrativo sobre el uso de los IF, cuando resulte relevante para la valoración de los activos, pasivos, situación financiera y resultado:

- Sobre objetivos y políticas de gestión del riesgo financiero de la sociedad, incluida la política aplicada para cubrir cada tipo significativo de transacción prevista para la que se utilice la contabilidad de cobertura.
- La exposición de la sociedad al riesgo de precio, riesgo de crédito, riesgo de liquidez y riesgo de flujo de caja.

OBSERVACIÓN: Es una vertiente parcial, de la información sobre riesgos e incertidumbres que se invoca incorporar al informe de gestión consolidado, sólo que circunscrita al área de los riesgos financieros en sentido estricto y en su tipología básica más conocida.

³⁷ Así, por ejemplo: Institute of Chartered Accountants in England and Wales (1997). *Financial Reporting of Risk. Proposals for a statement of business risk, etc.* En nuestro país, véase, por ejemplo: J.L. CEA (1995): «La información contable sobre el riesgo empresarial. Una necesidad insatisfecha». *Boletín AECA* n.º 38. R. VIDAL (1999): *Una aproximación conceptual a la información del riesgo empresarial*. Tesis Doctoral. Universidad de Santiago de Compostela. El Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España (2002) habla también de la necesidad de incorporar información de este tipo, págs. 155-159 y 198-201.

V) Disposición final undécima: NORMAS CONTABLES (relativas a las CAC que deban formularse a partir del 1 de enero del 2005 (se sobreentiende a partir del ejercicio que comienza en esa fecha).

- Se aplicarán las siguientes normas:

- a) Si alguna de las sociedades del grupo ha emitido valores admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado Miembro (EM) de la UE.

Sus CAC del grupo se formularán de acuerdo con las NIC-SIC.IASB aprobadas y convalidadas por los Reglamentos de la Comisión Europea.

- b) Si ninguna de las sociedades del grupo al cierre de ejercicio hubiese emitido valores admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier EM de la UE.

Se dan las siguientes opciones:

- 1) Formular las CAC del grupo con arreglo a las normas establecidas al respecto en el C. de C. más las normas españolas de consolidación que las desarrollen (es decir, de momento las actuales NFCAC o las que reformen y sustituyan a éstas).
- 2) Formular las CAC con arreglo a las NIC-SIC.IASB aprobadas y convalidadas por los Reglamentos de la Comisión Europea, es decir, en los mismos términos o bajo las mismas reglas que las CAC de los grupos con valores cotizados.

OBSERVACIÓN: Hay que significar, como hemos visto antes, que con la reforma que se comenta de la Ley de acompañamiento, ya se ha introducido dentro de las normas de consolidación del C. de C. el criterio del valor razonable en los términos señalados respecto a los IF, por lo cual la opción indicada existe pero sólo parcialmente de hecho, al tener que ser en parte parecidos ambos regímenes alternativos de consolidación (en cuanto a IF), si bien para el conjunto normativo los grupos cotizados aplicarían la generalidad de los textos convalidados IASB, mientras que los no cotizados que optasen por normas españolas con lo que hay en el C. de C. y en las NFCAC (lo que hay de momento o lo que surja cuando se renueven estos textos tras la reforma contable general española de adaptación o aproximación a las normas IASB con relación al espacio informativo sometido a decisión nacional).

- c) Sociedades que únicamente hubiesen emitido valores de renta fija admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier EM de la UE, excepto las entidades de crédito:
 - Hasta los ejercicios que comiencen el 1 de enero de 2007: podrán seguir aplicando para sus CAC las normas contables del C. de C. más las normas de consolidación españolas que lo desarrollen (NFCAC), aunque también podrían hacerlo de forma voluntaria con arreglo a las NIC-SIC.IASB convalidadas por Reglamentos de la Comisión Europea, salvo que con anterioridad al 1 de enero de 2007 ya hubiesen formulado sus CAC con arreglo a las NIC-SIC.IASB, en cuyo caso tendrían que seguir formulándolas de la misma manera.
 - A partir del ejercicio que comienza el 1 de enero de 2007: obligatoriamente con arreglo a las NIC-SIC.IASB convalidadas por Reglamentos de la Comisión Europea.

VI) Disposición final duodécima (en la parte relativa a las CAC):

La modificación introducida en el artículo 46 del C. de C. (nueva regla 9.^a incorporada al texto, relativa a la aplicación en las CAC del criterio del valor razonable, como antes se expuso) se aplicará a las CAC que se inicien a partir del 1 de enero de 2005, con carácter obligatorio, si alguna de las sociedades del grupo hubiese emitido valores admitidos a cotización en cualquier EM de la UE, o que aun no habiendo emitido tal tipo de valores, optase voluntariamente por la formulación de las CAC con arreglo al mismo régimen que el de las sociedades cotizadas (es decir, con arreglo a NIC-SIC.IASB oficialmente convalidadas).

Las modificaciones restantes del C. de C. (arts. 42, 48 y 49) sobre CAC, se aplicarán igualmente a partir del ejercicio que se inicie el 1 de enero de 2005.

5.2. Reformas sobre el régimen de presentación de las CA individuales.

OBSERVACIONES:

- 1.^a No se modifican –de momento– los artículos 34 al 41 del C. de C. relativos a las CA individuales. Esto se está haciendo precisamente en el momento en que se redacta finalmente el presente trabajo ³⁸.
- 2.^a Sólo se modifican en la Ley 62/2003 algunas cuestiones menores del Capítulo VII. De las Cuentas Anuales del TRLSA.

Se da además la circunstancia un tanto anómala de que sin haberse modificado las normas contables del C. de C. sobre CA individuales, se adelantan sin embargo las modificaciones del TRLSA sobre la materia, las cuales no casan enteramente por ello con lo que seguía manteniendo en ese momento el C. de C. ³⁹.

I) Modificación del contenido informativo de la Memoria (art. 200 del TRLSA).

Se añaden dos nuevos apartados 15 y 16.

³⁸ Julio de 2005 a través del anteproyecto de ley, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la Normativa de la Unión Europea, en proceso de tramitación después de haber pasado los dos primeros filtros técnicos (aprobación por el Consejo de Contabilidad y posteriormente por la Sección Segunda, de Derecho Mercantil, de la Comisión General de Codificación). Se comentarán su contenido y novedades básicas respecto al régimen actual en un apartado posterior.

³⁹ Esto mismo ocurre con la reforma del modelo organizativo-funcional de la regulación contable española –más adelante se hablará de este extremo– donde sorprendentemente ya se habla del «Marco Conceptual de la Contabilidad regulado en el C. de C.», cuando todavía no había nada de esto en el C. de C. en ese momento. Se trata de una especie de *pifia* legislativa ciertamente.

15. Información sobre cada clase de IF.

- Para cada clase de IF se indicará el VR, en el caso de que pudiera determinarse mediante alguno de los métodos alternativos regulados reglamentariamente según los anteriormente expuestos (regla 9.^a del art. 46 del C. de C.).
- Información sobre el alcance y naturaleza de los IF.

16. Sociedades que hubiesen emitido valores admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier EM de la UE y que según la normativa vigente sólo publicasen CA individuales se verán obligadas a informar en la Memoria de las principales variaciones que se originarían en los fondos propios y en la cuenta de pérdidas y ganancias individuales, si se hubiesen aplicado las normas internacionales de contabilidad aprobadas por los Reglamentos de la Comisión Europea.

OBSERVACIÓN:

De momento, al no haberse producido modificación en los criterios de valoración actuales del C. de C. ni del PGC de 1990 para las CA individuales, lo único que se pide es: a) si fuesen sociedades no cotizadas: declaración en Memoria del valor razonable de los IF derivados obtenido mediante métodos alternativos reglamentariamente regulados; b) si fuesen sociedades cotizadas: variación en los fondos propios y en pérdidas y ganancias si se hubiesen aplicado las normas IASB aprobadas mediante Reglamentos de la UE.

Asimismo, hay que hacer constar que la Ley 62/2003 da una nueva redacción al artículo 201 del TRLSA relativo a contenidos de la Memoria abreviada que, por su escasa trascendencia efectiva, no merece mayor comentario.

II) Modificación del texto relativo al Informe de Gestión (individual) (art. 202 del TRLSA).

Se incorporan las mismas novedades anteriormente comentadas para el Informe de Gestión Consolidado, sólo que referidas al ámbito del Informe individual, o sea, «descripción de los principales riesgos e incertidumbres a los que se enfrenta la sociedad» e información descriptiva o narrativa sobre el uso de los IF por parte de la empresa, exactamente con la misma redacción dada para tal documento consolidado, por lo que nos remitimos a lo anteriormente expuesto.

III) Disposición final duodécima. Las modificaciones mencionadas en esta ley se aplicarán a las CA individuales correspondientes a los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2005.

5.3. Nuevo régimen simplificado de la Contabilidad empresarial en España.

Regulación de un nuevo régimen simplificado de la Contabilidad empresarial para las empresas de reducida dimensión económica (mediante la introducción de una nueva disp. adic. decimocuarta, a la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, reflejada en el art. 105 de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre «de acompañamiento» de la Ley de Presupuestos).

El régimen simplificado de contabilidad ⁴⁰ consiste en la posibilidad de formular las Cuentas Anuales en modelos específicos, así como de aplicar criterios de registro simplificado. En particular, respecto a las operaciones de arrendamiento financiero y del gasto por IS, siempre que en la Memoria de las Cuentas Anuales se incluya información suficiente.

Este régimen simplificado podrá ser aplicado (en los términos reglamentarios aprobados posteriormente en cuanto a sus aspectos técnico-operativos –RD 296/2004, de 20 de febrero–), por cualquier entidad, cualquiera que sea su forma jurídica, de reducida dimensión económica, que debiendo llevar su contabilidad ajustada al C. de C., o a las normas por las que se rigen, reúnan durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, dos de las circunstancias establecidas por el susodicho real decreto, en relación con el total de las partidas del activo, el importe neto de la cifra anual de negocios y el número medio de trabajadores empleados.

Este régimen apunta a un alivio lógico de la carga informativa y del procedimiento de llevanza de la contabilidad y de elaboración de las Cuentas Anuales de las empresas de tamaño pequeño, lo que parece razonable. Otra cosa distinta es si el aligeramiento introducido por este régimen simplificado, en su formulación presente, resulta suficiente o si se queda corto todavía ⁴¹.

En verdad, el régimen simplificado introducido a partir de la Ley 62/2003 recoge las sugerencias formuladas en tal sentido en el Libro Blanco (contenidas en el apartado del Capítulo 15. Conclusiones y Recomendaciones, donde se elevan siete recomendaciones concretas sobre el par-

⁴⁰ Se hace una descripción de síntesis únicamente. Una visión más detallada de este régimen contable se encuentra en nuestro trabajo: «Implicaciones contables en la empresa familiar». Incluido en la obra colectiva: *El Patrimonio Familiar, Profesional y Empresarial. Sus protocolos* (7 Tomos) coordinada por M. GARRIDO & J.M. FUGARDO. Editorial Bosch. Barcelona, 2005. Nuestro trabajo se encuentra en el Tomo VI págs. 285-362. En todo caso, hay que tener presente la más que probable presencia efímera del régimen simplificado de la contabilidad (creado a finales de 2003) por cuanto que en el ya mencionado borrador del anteproyecto de ley, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la UE (medidas de 2005) se incluye la derogación íntegra de las disposiciones legales correspondientes del «régimen simplificado de la contabilidad» ante la evidencia de su escasa aplicación y utilidad alcanzadas. Éste es un argumento que refuerza la no inclusión aquí de mayor detalle para un régimen contable que, en su escasa consistencia para resolver debidamente la información de las «pymes», parece estar llamado a desaparecer. Ahora parece que a escala internacional, se baraja la vía de ir a un sistema de información contable específico para las «pymes» (proyecto IASB) que aligere la carga informativa a suministrar por este tipo de empresas, sistema al que en su momento se aproximará la regulación contable española.

⁴¹ La disposición derogatoria de este régimen prácticamente nonato para las «pymes» españolas a que se hace mención en la nota previa, parece confirmar claramente su inoperancia y su inadecuación para resolver debidamente esta cuestión.

titular –50 a 56–), recogiendo asimismo, como se dice en la exposición de motivos, los pronunciamientos en ese mismo sentido «del Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes, así como con el derecho positivo de otros Estados miembros de la Unión Europea» ⁴².

El desarrollo operativo del régimen simplificado de contabilidad establecido por la referida vía reglamentaria, en síntesis, sería:

1) Régimen de aplicación voluntaria por las empresas con derecho a acogerse a tal régimen.

2) Aplicable a todo sujeto contable, cualquiera que fuese su forma jurídica (empresas individuales, sociedades mercantiles e incluso entidades no lucrativas como fundaciones o asociaciones), obligado a llevar contabilidad ajustada al C. de C., o a las normas por las que se rija, y que cumpla las condiciones establecidas al respecto.

3) Condiciones para acogerse al régimen simplificado:

- Entidades mercantiles regidas por el C. de C. que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las siguientes circunstancias:
 - a) Total de las partidas del activo que no supere un millón de euros (incluidos en su caso en el cómputo los compromisos de contratos de arrendamiento financiero que no figurasen como activos con arreglo a este régimen simplificado).
 - b) Importe neto de su cifra anual de negocios inferior a dos millones de euros.
 - c) Número medio de trabajadores empleados de plantilla durante el ejercicio no superior a diez.
- En cuanto a entidades sin fines de lucro (fundaciones, asociaciones...):
 - a) Total de las partidas del activo de su balance que no supere 150.000 euros.
 - b) Importe del volumen anual de ingresos por la actividad propia, más, en su caso, el de la cifra de negocios de su actividad mercantil inferior a 150.000 euros.
 - c) Número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no superior a cinco.

Empresas de nueva creación: podrán optar por este régimen si al término del ejercicio inicial reúnen dos de esas tres características.

⁴² Según las estimaciones declaradas por J.L. LÓPEZ COMBARROS, en su momento Presidente del ICAC («Principales aspectos de la reforma legal de la Contabilidad en España», *Boletín AECA*. Septiembre, 2003, pág. 4) parecía que podrían acogerse al régimen simplificado de contabilidad entre 700.000 empresas con forma societaria y 1.000.000 de empresas individuales, mas parece evidente, a tenor de la referida derogación legal que se propone de este régimen, que no se acertó en sus contenidos operativos para que pudieran cumplirse tales previsiones optimistas.

4) Aspectos materiales de la llevanza de la contabilidad por el régimen simplificado:

- a) Anotaciones diarias de las operaciones del negocio: Libro Diario Simplificado, según modelo específico para este régimen (expuesto en su formato especial en el RD) multicolumnar para acumular las entradas y salidas cronológicas de los distintos elementos patrimoniales implicados en las sucesivas transacciones del negocio y para que, por tanto, mediante la totalización de sus distintas columnas se obtenga de una manera sencilla el total de las principales partidas o masas patrimoniales que han de figurar en el modelo del balance e igualmente el total de los ingresos y gastos que han de figurar en el modelo de Cuenta de Pérdidas y Ganancias propios del régimen simplificado. Esto significa que el modelo de Libro Diario propio de este régimen debería contar con las columnas necesarias para que las Cuentas Anuales (Balance y Cuenta de Pérdidas y Ganancias simplificadas) pudiesen mostrar el detalle de partidas específicas que se piden en cada una de ellas.
- b) Modelos de Cuentas Anuales Simplificadas: Balance, Cuentas de Pérdidas y Ganancias y Memoria (formatos especiales expuestos en el RD). Hay que consignar que estos modelos (Balance y Pérdidas y Ganancias, sobre todo) son prácticamente iguales que los que figuran en el PGC de 1990 para los llamados modelos abreviados.
- c) Criterios de tratamiento contable simplificados ⁴³ de determinadas operaciones con respecto a los criterios generales del PGC y de sus disposiciones de desarrollo. Únicamente se refiere a dos situaciones contables concretas:
 - 1.^a Contratos de arrendamiento financiero u otros de características similares: se registrarán por las cuotas devengadas en el ejercicio, como gasto en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias y, en su caso, de ejercitarse en su momento la opción de compra, se registraría el bien como activo en ese momento con arreglo a su precio de adquisición. Régimen que simplifica la contabilización de este tipo de contratos con relación a las exigencias establecidas al respecto por el PGC, aunque hay que decir también que esta simplificación en Balance y Pérdidas y Ganancias, lleva en contrapartida una declaración más detallada de estas operaciones dentro de la Memoria Simplificada, con lo cual el supuesto alivio de carga sería más aparente que real.
 - 2.^a Impuesto sobre beneficios: se contabilizará por el criterio de caja mucho más simple que el complicado criterio del devengo –o del efecto impositivo, como se le conoce– exigido por el PGC, es decir, se contabilizarán como gasto del ejercicio los pagos de cuota efectivos realizados en cada ejercicio, si bien la simplificación es más aparente que real, porque buena parte de la información requerida por la aplicación del método del efecto impositivo se traslada a la Memoria Simplificada ^{44, 45}.

⁴³ El real decreto utiliza la denominación: normas de valoración simplificadas.

⁴⁴ En el caso de los empresarios individuales, se establece que los pagos a cuenta realizados durante el ejercicio en el IRPF se trasladarían al final del ejercicio con cargo a la cuenta prevista en el Cuadro de Cuentas del PGC para el empresario individual titular de la explotación.

⁴⁵ El real decreto incluye incluso las cuentas específicas correspondientes al régimen simplificado de tratamiento contable de estos dos tipos de operaciones con la descripción de movimientos de cargo y abono de cada una de ellas. Incluso, también a través de su disposición adicional segunda regula el mecanismo a utilizar para los ajustes derivados de contratos

5) Cumplimiento de las obligaciones formales tributarias: la llevanza del Libro Diario Simplificado de este régimen, para los sujetos incluidos en él, les permitirá atender el cumplimiento de los requisitos de información en materia contable exigidos por la normativa tributaria, siempre y cuando que de su contenido se pudiera obtener con claridad la información exigida por dicha normativa y en los términos requeridos por ella. No obstante, en cuanto al IVA y otros impuestos especiales los sujetos deberán cumplir o cumplimentar otras exigencias declarativas.

5.4. Reforma o reconfiguración del modelo organizativo funcional de la regulación contable española.

Reforma del modelo organizativo-funcional de la regulación contable española (mediante la modificación de la disp. adic. segunda de la Ley, de 12 de julio de Auditoría de Cuentas) que regula la estructura orgánica y funcional del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), reflejada en el artículo 104 de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre –Ley de «acompañamiento» de la de Presupuestos Generales...– complementada por la disposición adicional cuarta del Real Decreto 296/2004, de 20 de febrero, en cuya disposición referida se desarrolla la composición de los órganos colegiados del ICAC regulados en la susodicha Ley 62/2003.

Se reconfigura en parte el modelo organizativo-funcional de la regulación contable española referida a la reestructuración del actual ICAC, modelo que, salvo las medidas contempladas de reconfiguración orgánica del ICAC, sigue conservando buena parte de los rasgos generales y fundamentales del régimen de regulación existente, esto es, continúa siendo un modelo de regulación contable pública con competencias de emisión de normas contables de carácter obligatorio ⁴⁶ para las empresas con sujeción a las Directivas de la UE de carácter contable y a las leyes mercantiles básicas (C. de C. y TRLSA), pero donde sobre todo seguirían coexistiendo los cuatro organismos públicos con sus mismas competencias actuales de regulación contable, es decir, el ICAC como órgano emisor general o del régimen contable común, el B. de E. con competencias emisoras de normas contables para las entidades bancarias, la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones (DGSyFP) con competencias contables sobre las entidades de seguros y los fondos de pensiones y la CNMV con competencias de regulación contable sobre las sociedades que componen el entramado institucional de los mercados de valores (sociedades de bolsa, sociedades y agencias de valores, etc.) y sobre las instituciones de inversión colectiva, si bien las propuestas normativas e interpretativas de contabilidad que pretendiesen promulgar todos esos organismos tendrían que ser sometidas formalmente, primero a deliberación y asesoría del nuevo órgano que se crea –Comité Consultivo de Contabilidad en el seno del ICAC– y posteriormente a otro nuevo órgano que se crea –Consejo de Contabilidad– constituido asimismo dentro del ICAC, con el fin de valorar la idonei-

de arrendamiento financiero que tuviesen contabilizados por el sistema general del PGC aquellas entidades que se acogiesen al régimen simplificado de contabilidad, en relación con la información contable correspondiente al primer ejercicio bajo el nuevo régimen.

⁴⁶ Salvo para la elaboración y presentación de las Cuentas Anuales Consolidadas de los grupos cotizados en mercados oficiales de la UE, que quedarán fuera de la jurisdicción reguladora española, imponiéndose directamente las normas contables internacionales convalidadas por los correspondientes Reglamentos de la UE.

dad y adecuación de sus contenidos «con el Marco Conceptual de la Contabilidad regulado en el C. de C.» (sic) ⁴⁷, emitiendo informe no vinculante dirigido a los órganos y organismos competentes antes de la aprobación de las normas e interpretaciones contables contenidas en las propuestas elevadas por los referidos organismos en su espacio contable competencial, cuya aprobación final definitiva corresponderá a la autoridad del organismo público a quien correspondiera la respectiva propuesta contable sometida a los referidos filtros asesores o valorativos, mas no vinculantes (o sea, al Presidente del ICAC, Gobernador del B. de E., Director General de Seguros y Fondos de Pensiones o Presidente de la CNMV).

El esquema operativo sería:

- 1) Iniciativa de propuestas de normas e interpretaciones contables por parte de cada uno de los cuatro organismos con competencias contables relativas a su espacio.
- 2) Las iniciativas presentadas son sometidas a dos filtros sucesivos no vinculantes: a) al Comité Consultivo de Contabilidad; b) al Consejo de Contabilidad.
- 3) La aprobación final de las normas e interpretaciones propuestas corresponde al responsable del organismo proponente de éstas, visto el informe no vinculante del Consejo de Contabilidad.

El nuevo esquema orgánico funcional del ICAC, como órgano en el que se encajan formalmente los mecanismos de la regulación contable española sería el siguiente:

Órganos rectores del ICAC:

- **El Presidente**, nombrado por el Gobierno, quien ejerce la máxima autoridad representativa y ejecutiva de acuerdo con lo establecido en esta ley y las competencias y funciones que reglamentariamente se determinen.
- **El Comité de Auditoría de Cuentas**: órgano de asesoramiento del ICAC en esta materia, separada formalmente de la actividad de regulación o emisión de normas contables, en lo cual no entraremos aquí en mayores comentarios, por circunscribir nuestro análisis exclusivamente a la faceta estricta de la emisión de normas contables.
- **El Consejo de Contabilidad**: órgano competente, una vez oído el Comité Consultivo de Contabilidad, para:
 - a) Valorar la idoneidad y adecuación de cualquier propuesta normativa o de interpretación de interés general en materia contable (elevada por cualquiera de los organismos españoles con competencia legal sobre la materia) con el Marco Conceptual regulado en el C. de C.

⁴⁷ Significar de nuevo la anomalía legal que supone la invocación que se hace al Marco Conceptual establecido en el C. de C., cuando este concepto no existe, al menos en el momento de la aprobación del texto legal en que éste se cita.

- b) Informar a los órganos y organismos competentes antes de la aprobación de las normas de contabilidad y sus interpretaciones, emitiendo el correspondiente informe no vinculante.
- Composición: formado por seis miembros, cuatro de ellos con voz y voto y dos con voz pero sin voto.
 - El Presidente, que será el Presidente del ICAC, el cual tendrá voto de calidad.
 - Un representante de cada uno de los otros organismos con competencias de regulación contable (B. de E., DGSyFP y CNMV), a propuesta de su cargo rector correspondiente, con voz y voto, y designados por el Ministro de Economía.
 - Un representante del Ministerio de Hacienda, a propuesta del Ministro del ramo, con voz pero sin voto.
 - El Secretario del Consejo, cargo que recaerá en el Subdirector General de Normalización y Técnica Contable del ICAC, con voz pero sin voto.
 - **El Comité Consultivo de Contabilidad:** integrado por el Presidente del ICAC y un máximo de 20 vocales designados por el Ministro de Economía.

Órgano de asesoramiento del Consejo de Contabilidad, integrado por expertos contables de reconocido prestigio en relación con la información económico-financiera, en representación tanto de las Administraciones públicas como de los distintos sectores implicados en la elaboración, uso y divulgación de dicha información.

- Composición:
 - Un representante del Ministerio de Justicia, a propuesta del Ministro.
 - Un representante de la Intervención General de la Administración del Estado y otro de la Dirección General de los Tributos, propuestos por el Ministro de Hacienda.
 - Un representante del B. de E., a propuesta del Gobernador de la institución.
 - Un representante de la CNMV, otro de los usuarios de información contable y otro representativo de las asociaciones u organizaciones representativas de los emisores de información económica de las empresas, propuestos por el Presidente de la CNMV.
 - Un representante del Instituto Nacional de Estadística, a propuesta de su Presidente.
 - Un representante de la DGSyFP, a propuesta de su Director General.
 - Un representante del Consejo General de Colegios de Economistas, a propuesta de su Presidente.
 - Un representante del Consejo Superior de Colegios de Titulados Mercantiles de España, a propuesta de su Presidente.

- Un profesional de la auditoría, a propuesta del Presidente del Instituto de Censores-Audidores Jurados de Cuentas de España.
 - Un representante del ICAC, otro de la universidad, otro de las asociaciones emisoras de principios y criterios contables y un máximo de cinco personas de reconocido prestigio en materia contable, todos ellos a propuesta del Presidente del ICAC.
 - Actuará como Secretario del Comité, un funcionario del ICAC designado por su Presidente.
- Se someterá a deliberación del Comité Consultivo de Contabilidad cualquier proyecto o propuesta normativa o interpretativa en materia contable.

Las facultades de propuesta de proyectos de normas o interpretaciones contables corresponderán a:

- Con carácter general: al ICAC.
 - Referidas al sector financiero: en cada caso al B. de E., a la CNMV y a la DGSyFP, según sus respectivos campos de competencias, sin perjuicio de realizar propuestas conjuntas.
- El Gobierno, mediante Real Decreto, procederá a la adaptación estatutaria del ICAC.

Este mecanismo general de aprobación de las normas e interpretaciones contables en España resultante de esta reforma se acerca, mas no coincide plenamente, a la recomendación 72 del Libro Blanco en donde se abogaba, por opinión mayoritaria, por un único regulador contable. Formalmente esto no es así, sino que se conservarán las competencias aprobatorias formales y finales con respecto a normas e interpretaciones que correspondiesen a las áreas respectivas del ICAC, B. de E., CNMV y DGSyFP, así como la iniciativa de elaboración de sus propuestas de normas e interpretaciones propias de su campo competencial. Ahora bien, bajo el diseño actual parece garantizarse en mayor medida la congruencia y coordinación lógica del conjunto normativo-contable español en la medida en que todas las propuestas tendrán que ser sometidas primero a la preceptiva deliberación por parte del Comité Consultivo de Contabilidad, contemplado como órgano experto plural del ICAC y finalmente al juicio de idoneidad y adecuación al C. de C., etc., por parte del Consejo de Contabilidad presidido por el Presidente del ICAC junto con los representantes de los otros tres organismos con competencias contables específicas, más el del Ministerio de Hacienda, filtros técnicos sucesivos que, al menos sobre el papel, parecen asegurar dicha congruencia y coordinación necesarias para el conjunto normativo aplicable al sistema empresarial español.

OBSERVACIONES:

- 1.^a En apariencia, pues, parecería existir un organismo regulador único en España, al menos en su faceta de coordinación y congruencia del conjunto, el ICAC, pero en verdad pensamos que seguramente seguirán existiendo *de facto* cuatro organismos competenciales bási-

cos, cada uno con sus propias visiones de las cosas con relación a su parcela propia, al conservar éstos la iniciativa normativa propia –propuestas de normas e interpretaciones– y la propia aprobación final de éstas, a partir del informe no vinculante emanado del Consejo de Contabilidad del ICAC, que puede ser que se convierta en un trámite relativamente blando. Lo que sí que habrá será un organismo único más bien asesor y de filtrado que podrá otorgar una relativa coordinación y congruencia a las respectivas normas que proponga cada núcleo señalado, o sea, con un contenido más homogéneo que hasta ahora para el conjunto del modelo, pero todo está por ver cómo funciona en la práctica.

- 2.^a Pero el verdadero problema de la regulación contable española está en la falta de iniciativa real de creación de normas con impronta propia adaptadas a la racionalidad económico-financiera de los hechos empresariales subyacentes y adaptadas igualmente a las conveniencias y circunstancias nacionales ante el paso atrás dado por la UE de aceptar de una manera prácticamente incondicional los textos normativos IASB, sin presencia e influencia propia efectiva –a lo sumo testimonial e indirecta– en el proceso de gestación de las normas IASB. Porque lo que ya se ha visto y lo que se verá seguramente en el futuro es que se está yendo y se irá hacia el modelo único prácticamente para el conjunto informativo (de las CA individuales y de las CAC de cotizadas y no cotizadas). Esto es, hay una clara evidencia de vaciamiento real de la capacidad de creación de normas contables por los organismos reguladores nacionales, los cuales tienen el destino marcado de verse convertidos en poco más que meras estafetas o centros de traducción a la lengua vernácula de las normas contables elaboradas desde instancias foráneas (en nuestro caso las anglosajonas a través del IASB). Seguramente los órganos emisores nacionales seguirán existiendo, más allá de su escasa capacidad de iniciativa real propia, porque todo órgano burocrático tiende por naturaleza a «mantenerse» como mínimo y no a hacerse el «harakiri»⁴⁸.

5.5. Otras reformas informativas paralelas legalmente aprobadas.

Aunque no son en rigor cuestiones de carácter informativo-contable, hay que mencionar también aquí otro conjunto de cuestiones reguladoras que constituyen piezas complementarias de la reforma de los contenidos en materia de información empresarial en España.

Son demandas informativas adicionales que han surgido por distintos motivos en los últimos tiempos y, de modo particular ante los graves escándalos financieros aflorados, todo lo cual ha provocado una gran preocupación social ante la pérdida de confianza sobre la información contable pública empresarial, sobre la auditoría y sobre la falta de control de los mecanismos de gobierno de las grandes sociedades cotizadas. Esto ha llevado a las autoridades de todo el mundo a hablar de temas como:

⁴⁸ Para mayor detalle sobre el papel de las regulaciones contables nacionales en el nuevo régimen de armonización contable internacional bajo el modelo IASB puede consultarse: J.L. CEA. *Armonización contable internacional y reforma de la contabilidad española*. Op. cit., págs. 106-114.

- Códigos de Gobierno Corporativo.
- Mayor transparencia en cuanto al funcionamiento de las sociedades cotizadas y mayor información pública de estos extremos.
- Refuerzo de los mecanismos de prestación de la auditoría de cuentas y de los mecanismos públicos de supervisión y control de las sociedades cotizadas, etc.

Nos interesa mencionar aquí, aunque sea de pasada, las reformas que, en el terreno exclusivo de la información empresarial española, han venido surgiendo en los últimos tiempos, las cuales vienen a suponer un complemento informativo del contenido incorporado al informe financiero convencional de las Cuentas Anuales.

Entre las piezas a destacar estarían:

- Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas del Sistema Financiero.
- Código Ético de los Consejos de Administración de las Sociedades Cotizadas (Informe Olivencia, 1998).
- Informe especial para el fomento de la transparencia y seguridad de los mercados y en las sociedades cotizadas (Informe Aldama. Enero, 2003) y sus subsiguientes concreciones legislativas posteriormente surgidas:
 - Ley 26/2003, de 17 de julio, de reformas de la Ley de Mercado de Valores y del TRLSA con el fin de reforzar la transparencia de las SA cotizadas.
 - Orden ECO/3722/2003, de 26 de diciembre, sobre el Informe Anual de Gobierno Corporativo (IAGC) y otros instrumentos de información de las sociedades cotizadas y de otras entidades.
 - Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social («Ley de acompañamiento»), donde se desarrolla la composición y funcionamiento del Comité de Auditoría del Consejo de Administración de las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados oficiales de valores.
 - Circular 1/2004, de 17 de marzo, de la CNMV sobre modelo oficial del IAGC.
 - Orden EHA/3050/2004, de 15 de septiembre, sobre información de operaciones vinculadas de las sociedades cotizadas que han de presentar dentro del IAGC y del Informe Semestral.
 - Circular 2/2005, de 21 de abril, sobre el IAGC y otra información de las Cajas de Ahorros que emiten valores admitidos a negociación en mercados oficiales de valores.

Hay que hacer la advertencia previa de que prácticamente todas las prescripciones legales derivadas de las referidas normas (y las recomendaciones del Informe Aldama, por supuesto, también), van dirigidas a sociedades cotizadas, y por tanto a sociedades de tamaño grande o muy grande en general.

Vamos a resumir, con máxima síntesis, algunas de las reformas en materia de información empresarial (contable y no estrictamente contable) a suministrar en especial por las sociedades cotizadas, a través de los principales preceptos contenidos en tales normas.

Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas del Sistema Financiero.

- Presentación de información (semestral y anual) sobre operaciones o transacciones realizadas por la sociedad con partes vinculadas.
- Comunicación a la CNMV y difusión pública de la llamada información relevante.
- Creación de Comités de Auditoría en el seno de los Consejos de Administración de las sociedades cotizadas (con mayoría de consejeros no ejecutivos, o sea, de consejeros independientes y dominicales).
- Garantizar el buen funcionamiento de los sistemas de control interno de la compañía (auditoría interna) y otorgar mayor garantía a la veracidad e integridad de la información contable externa a través de una supervisión directa de la información por parte del Consejo de Administración y de su relación con los auditores de cuentas.

En definitiva, establecimiento de un conjunto de diversas medidas todas ellas tendentes a garantizar la actuación de los administradores de las sociedades cotizadas hacia sus accionistas, a impulsar la transparencia en la actuación de estas sociedades y de sus administradores ante los organismos reguladores (la CNMV principalmente) y a proporcionar información pública de todos los extremos señalados de alto interés para garantizar una actuación limpia y leal de los administradores y para poder evaluar el grado de fiabilidad de las cifras contables reportadas.

Informe especial para el fomento de la transparencia y seguridad de los mercados y en las sociedades cotizadas (Informe Aldama 2003).

Algunas recomendaciones importantes elevadas al Gobierno:

- Creación de un Código de Gobierno Corporativo ⁴⁹ e información sobre las estructuras y prácticas de gobierno sobre la sociedad.

⁴⁹ Se ha dado en llamar en verdad Código de Buen Gobierno Corporativo, en cuya calificación de bondad *a priori* se puede apreciar ya una clara intencionalidad propagandística de esta pieza declarativa de prácticas de gobierno societario.

- Principio de transparencia en la actuación y el deber de información pública a los mercados de:
 - Toda la información relevante.
 - Información transmitida correcta y veraz.
 - Información transmitida simétrica y equitativa.
 - Información transmitida en tiempo útil.
- Importante toma de posición respecto a las normas internacionales IASB y más en concreto frente a la aplicación del criterio contable del *valor razonable*, según los derroteros tomados ya por la reforma española de ciertos contenidos contables del C. de C. y en parte también por el TRLSA con relación a la aplicación de tal criterio en la preparación de las CAC y de las CA individuales, como ya hemos comentado en 5.1 y 5.2. La Comisión Aldama se muestra partidaria de que las diferencias valorativas correspondientes al valor razonable de los elementos patrimoniales (diferencias en muchos casos subjetivas y sometidas a fuertes oscilaciones) no vayan al Balance ni a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, sino que se expliquen convenientemente en notas en la Memoria (evocan como argumento de peso, la mala experiencia y la conmoción causada por los importantes escándalos financieros de los últimos años, lo cual recomienda evitar prácticas valorativas que creen imágenes abultadas de las cifras de balance y o de resultados prematuros o no realizados). Pues bien, tal como van las cosas se puede pensar que ésta será seguramente la recomendación del Informe Aldama que no se pondrá en práctica, pues se ha hecho lo posible para que pase desapercibida, como si no existiese en el referido informe y con rotundidad meridiana.
- Preconiza la publicación de un IAGC, lo cual ya se ha plasmado en exigencia legal a partir de 2004 y definidos sus contenidos y formato declarativo, como luego veremos.
- Se vuelve a hacer hincapié en la importancia de la publicación de información sobre operaciones vinculadas y operaciones intragrupo.
- Se requiere que las sociedades cotizadas tengan una página web para que se pueda acceder a información completa de la sociedad y para que los accionistas puedan formular sus propuestas, etc. (ya plasmado esto en normas posteriores aprobadas).

Ley 26/2003, de 17 de julio, de reformas de la Ley de Mercado de Valores y del TRLSA con el fin de reforzar la transparencia de las SA cotizadas.

Se recogen en normas legales algunas de las recomendaciones del Informe Aldama, incluso se incorporan algunas cosas más no contempladas por éste como, por ejemplo:

- Deber de información de los «pactos parasociales»: pactos sobre derechos de votos («sindicación de acciones») y pactos restrictivos de la libre transmisibilidad de acciones de sociedades cotizadas.
- Regulación más estricta del derecho de representación de accionistas por parte de los administradores de la sociedad.
- Deber de presentación pública de un IAGC, con información todavía no especificada (esto se concretó después, como luego se verá).
- Derechos de información de los accionistas antes y después de la Junta General (JG).

Orden ECO/3722/2003, de 26 de diciembre, sobre el IAGC y otros instrumentos de información de las sociedades cotizadas y de otras entidades.

Proyección y primer desarrollo normativo de la ley de transparencia respecto a dos obligaciones básicas creadas:

1. IAGC.

- Contenido mínimo:
 - a) Estructura de la propiedad de la sociedad: participaciones significativas (directas e indirectas) > 5 por 100 participaciones en el capital (directas o indirectas) de los administradores, declaración de pactos parasociales, etc.

b) Estructura de la administración de la sociedad:

Composición del Consejo de Administración (consejeros ejecutivos, dominicales e independientes), remuneraciones globales del Consejo, etc.

c) Operaciones vinculadas y operaciones intragrupo.

Se trata de un apartado informativo de trascendental importancia respecto a la transparencia, lealtad en la gestión, fiabilidad de la información contable suministrada, etc.

Se pide descripción y cuantificación de las operaciones de la empresa realizadas con accionistas significativos, con administradores y directivos, con otras entidades pertenecientes al grupo, etc.⁵⁰.

⁵⁰ Detalles informativos sin concretar apenas en esta Orden, pero luego especificados en el modelo-tipo de IAGC elevado por la CNMV en su Circular 1/2004, de 17 de marzo.

A pesar de la importancia y trascendencia de este paso adelante dado en cuanto a la exigencia declarativa de este bloque de operaciones, se trata en nuestra opinión, de un punto de partida a mejorar en el futuro, sobre tan crucial cuestión informativa con respecto a la transparencia y credibilidad de las cifras contables informadas por las grandes empresas cotizadas en particular.

- d) Sistemas de control del riesgo y riesgos cubiertos por la sociedad.
 - e) Información sobre el funcionamiento de la JG de Accionistas y sobre el desarrollo de las sesiones.
 - f) Información sobre el grado de seguimiento o de cumplimiento de las recomendaciones sobre buen gobierno (Código de Gobierno Corporativo elaborado –pendiente por el momento– por la CNMV).
- Difusión de hechos relevantes.

2. Instrumentos de información obligatoria de sociedades cotizadas (página web).

Deberá contener, al menos, las siguientes piezas informativas:

- Estatutos Sociales.
- Reglamentos: de la JG de Accionistas y del Consejo de Administración.
- Memoria anual y Reglamento de Régimen Interno de Conducta.
- Informes Anuales de Gobierno Corporativo.
- Documentos e información sobre JG celebradas, etc.
- Enumeración de hechos relevantes.

Circular 1/2004, de 17 de marzo, de la CNMV sobre modelo oficial del IAGC.

Se regula un formato-tipo, es decir, un modelo oficial de IAGC que, de acuerdo con la Circular 1/2004, de 17 de marzo, de la CNMV deben presentar las sociedades cotizadas. La Circular incorpora en realidad dos modelos oficiales de IAGC, uno de ellos para las sociedades anónimas cotizadas y el otro para otras entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales que no sean cajas de ahorros. Posteriormente, por Circular 2/2005, de 21 de abril, de la propia CNMV se ha formulado modelo oficial de IAGC y otra información (contenido mínimo obligatorio de las páginas web...) de aplicación específica para las Cajas de Ahorros. Evidentemente, más allá de ciertas diferencias entre los tres modelos oficiales referidos, las coincidencias en la forma y en los contenidos declarativos respectivos son muy parecidos.

El formato oficial del IAGC de las sociedades cotizadas, en una visión no detallada sino general y de síntesis, consta de los siguientes apartados informativos:

A. ESTRUCTURA DE LA PROPIEDAD

- Accionistas con participaciones significativas: > 5 por 100.
- Representación de los accionistas en el Consejo de Administración.
- Participaciones accionariales de los miembros del Consejo de Administración.
- Existencia de pactos parasociales: sobre «sindicación» del ejercicio del derecho de voto o sobre transmisión de las acciones (estos pactos deben depositarse además en la CNMV y en el Registro Mercantil).
- Autocartera de acciones propias y sus variaciones significativas habidas en el ejercicio.

B. ESTRUCTURA DE LA ADMINISTRACIÓN DE LA SOCIEDAD

- Composición del Consejo de Administración y su condición de consejero (ejecutivo, dominical o independiente).
- Reglas de organización y funcionamiento del Consejo de Administración.
- Comisiones del Consejo de Administración y su funcionamiento.
- Identidad y remuneraciones de los miembros del Consejo de Administración.
- Funciones y cargos desempeñados por los consejeros de la sociedad.
- Relaciones de los consejeros con accionistas con participaciones significativas.
- Existencia de consejeros cruzados o vinculados.
- Procedimientos de selección, reelección y remoción de los consejeros.

C. OPERACIONES VINCULADAS

- Entre la sociedad o entidades de su grupo con accionistas significativos de la sociedad: detalles de operaciones relevantes que supongan una transferencia de recursos u obligaciones.

- Ídem con administradores o directivos de la sociedad.
- Ídem con otras sociedades pertenecientes al mismo grupo, que no se eliminasen en el proceso de elaboración de los estados financieros del grupo y que no formen parte del tráfico habitual en cuanto a su objeto y condiciones.
- Situación de conflictos de interés en que se encuentran los consejeros de la sociedad (art. 127 de la TRLSA: representación leal).
- Mecanismos establecidos para detectar, determinar y resolver los posibles conflictos de interés de la sociedad y sus grupos, y sus consejeros, directivos o accionistas significativos.

Se trata de un requerimiento informativo de enorme interés y trascendencia en cuanto al ejercicio leal de la función de administración y dirección de las sociedades con respecto a los intereses de los accionistas.

Aparte de esto, también deberá incluirse en los informes semestrales de las sociedades cotizadas (art. 35 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores), información cuantificada de todas las operaciones realizadas por la sociedad con partes vinculadas en los términos desarrollados en la Orden EHA/3050/2004, de 15 de septiembre, sobre información de las operaciones vinculadas que deben suministrar las sociedades emisoras de valores admitidas a negociación en mercados secundarios oficiales, requerimiento, por cierto, bastante exigente tanto en su concepción amplia de lo que se entiende como partes vinculadas, como en cuanto a la relación de tipos de operaciones o transacciones que deberían ser objeto de información cuando correspondiesen al concepto legal establecido de partes vinculadas a estos efectos, en cuyos detalles y casuística concreta no podemos entrar aquí.

D. SISTEMAS DE CONTROL DE RIESGOS

- Descripción general de la política de riesgos de la sociedad y del grupo, detallando y evaluando los riesgos cubiertos, justificando la adecuación de los sistemas de cobertura al perfil de cada tipo de riesgo.
- Sistemas de control para evaluar, mitigar o reducir los principales riesgos de la sociedad y su grupo.
- Si se hubiesen materializado algunos de los riesgos, indicación de las circunstancias de su motivación y si han funcionado los sistemas de control.

- Indicar si existe alguna comisión u otro órgano encargado del establecer y supervisar los mecanismos de control de riesgos.
- Indicar y describir los procesos de cumplimiento de las regulaciones que afectan a la sociedad o su grupo.

E. JUNTA GENERAL

- Quórum de constitución.
- Régimen de adopción de acuerdos sociales.
- Derechos de los accionistas en relación con las JG.
- Medidas para fomentar la participación de los accionistas en las juntas.
- Si el cargo de presidente de la Junta coincide con el de Presidente del Consejo de Administración. Medidas adoptadas para garantizar la independencia y el buen funcionamiento de la JG.
- Datos de asistencia a las JG del ejercicio.
- Acuerdos adoptados en las JG del ejercicio y porcentaje de votos con que adoptaron los acuerdos.
- Número de acciones necesarias para acudir a las JG y si existe alguna restricción estatutaria.
- Políticas seguidas en lo referente a la delegación de votos en la JG.
- Indicar si la sociedad tiene conocimiento de la política de los inversores institucionales de participar o no en las decisiones de la sociedad.
- Dirección y modo de acceso al contenido de gobierno corporativo en su página web.

F. GRADO DE SEGUIMIENTO DE LAS RECOMENDACIONES DE GOBIERNO CORPORATIVO

- Grado de cumplimiento de las recomendaciones de gobierno corporativo existentes o, en su caso, la no asunción de dichas recomendaciones.
- De no cumplir ciertas recomendaciones, señalar las recomendaciones, normas, prácticas o criterios que aplica la sociedad.

G. OTRAS INFORMACIONES DE INTERÉS

- Señalar algún principio o aspecto relevante relativo a prácticas de gobierno corporativo que siguiese la sociedad y que no hubiese estado cubierto por el modelo oficial del IAGC.
- Cualquier aclaración, matiz o información que sea relevante y no reiterativo en relación con cualquier punto del IAGC.
- Si la sociedad estuviese sometida a legislación distinta de la española en materia de gobierno corporativo, incluir también la información obligada a suministrar por tal legislación y que fuese distinta de la exigida por la legislación española.